

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

LES EXONÉRATIONS FISCALES EN MATIÈRE DE DROITS DE MUTATION PAR DÉCÈS

THÈSE POUR LE DOCTORAT

présentée par

M. Louis HOUTELLETTE

sous la Présidence de M. J. HAMEL

Professeur à la Faculté de Droit de Paris

Président : M. HAMEL, Professeur

Suffragants { M. AMIAUD
 { M. Léon MAZEAUD

PARIS
IMPRIMERIE DU PALAIS
20, RUE GEOFFROY-L'ASNIER, 20

1942

Les exonérations fiscales en matière de droit de mutation par décès

ERRATUM

Page 11, 34^e ligne. — Lire : loi du 21 avril 1832.

Page 16, 4^e ligne. — Lire : que la cession s'opérât.

Page 26, 28^e ligne. — Lire : étant ainsi supérieur, au lieu de :
inférieur.

Page 47, 14^e ligne. — Lire : qu'il s'agisse, au lieu de : qu'il
s'agit.

Page 47, 16^e ligne. — Id.

Page 69, 31^e ligne. — Lire : subsister, au lieu de : substituer.

Page 81, 21^e ligne. — Lire : a maintenu, au lieu de : à modifié.

Page 91, 5^e ligne. — Lire : successoral, au lieu de : successorale.

Page 103, 20^e ligne. — Lire : ces cas concernent, au lieu de : con-
cernant.

Page 111, 14^e ligne. — Lire : l'article 418 n° 1 n'envisageait, au
au lieu de : envisageait.

Page 160, 9^e ligne. — Lire : jeu des conditions, au lieu de :
jeux des conditions.

**LES EXONÉRATIONS FISCALES
EN MATIÈRE
DE DROITS DE MUTATION
PAR DÉCÈS**



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41551805_0035

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

LES EXONÉRATIONS FISCALES EN MATIÈRE DE DROITS DE MUTATION PAR DÉCÈS

THÈSE POUR LE DOCTORAT

présentée par

M. Louis HOUTELLETTE

sous la Présidence de M. J. HAMEL

Professeur à la Faculté de Droit de Paris

Président : M. HAMEL, Professeur

Suffragants { M. AMIAUD
 { M. Léon MAZEAUD

PARIS
IMPRIMERIE DU PALAIS
20, RUE GEOFFROY-L'ASNIER, 20

1942

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses, ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.



INTRODUCTION

Nous nous proposons d'étudier dans le présent ouvrage les exonérations fiscales en matière de droits de mutation par décès.

Par exonérations fiscales, nous entendons les diverses mesures prises par le législateur pour atténuer dans certains cas la rigueur des règles normales de la liquidation de l'impôt, soit par des exemptions diverses, soit par des modes spéciaux de détermination de la valeur imposable, soit par des déductions sur le montant de l'impôt normalement exigible, soit enfin par des réductions de tarifs.

En matière de droits de mutation par décès, les exonérations fiscales sont assez nombreuses et assez variées pour motiver une étude spéciale. Nous écarterons, d'ailleurs, de cette étude, certains cas où l'impôt n'est pas exigible ou ne se calcule que sur une valeur imposable réduite, sans qu'il y ait à proprement parler une véritable exonération fiscale ; il en est ainsi, notamment, des biens non soumis aux droits de mutation par décès en vertu du principe de la territorialité de l'impôt et des conséquences de la déduction du passif pour la formation de la masse héréditaire, assujettie aux droits de mutation par décès. Dans ces hypothèses, il ne s'agit pas, en effet, de véritables exonérations fiscales, puisqu'il n'y a pas dérogation au droit commun, mais, au contraire, application de ce droit commun qui est tout simplement plus favorable aux contribuables que celui qui aurait pu être établi si le législateur en avait décidé autrement.

Ainsi délimitée, notre étude reste assez vaste et, dans notre intention, son principal intérêt réside dans la classification des diverses exonérations. Le critère de classification générale que nous avons adopté est celui tiré des causes des exonérations ; c'est ce qui nous a amené à répartir ces exonérations en quatre groupes : 1° celles accordées en considération de la nature des biens dans la succession ; 2° celles accordées en considération de la personne du défunt ; 3° celles accordées en considération de la personne de l'héritier ou du légataire ; 4° celles accordées en considération de l'application de règles spéciales.

Mais, il nous a semblé que notre étude pouvait aller au delà de cette classification et qu'il serait utile de la prolonger par la recherche des répercussions des exonérations fiscales sur la contribution au paiement des droits de mutation par décès.

C'est pourquoi notre étude sera divisée en cinq chapitres :

CHAPITRE PREMIER. — EXONÉRATIONS ACCORDÉES EN CONSIDÉRATION DE LA NATURE DES BIENS DANS LA SUCCESSION.

CHAPITRE II. — EXONÉRATIONS ACCORDÉES EN CONSIDÉRATION DE LA PERSONNE DU DÉFUNT.

CHAPITRE III. — EXONÉRATIONS ACCORDÉES EN CONSIDÉRATION DE LA PERSONNE DE L'HÉRITIER OU DU LÉGATAIRE.

CHAPITRE IV. — EXONÉRATIONS ACCORDÉES EN CONSIDÉRATION DE L'APPLICATION DE RÈGLES SPÉCIALES.

CHAPITRE V. — RÉPERCUSSIONS DES EXONÉRATIONS FISCALES SUR LA CONTRIBUTION AU PAIEMENT DES DROITS DE MUTATION PAR DÉCÈS.

CHAPITRE PREMIER

EXONÉRATIONS ACCORDÉES EN CONSIDÉRATION DE LA NATURE DES BIENS DANS LA SUCCESSION

En principe, les droits de mutation par décès, ont pour assiette l'ensemble du patrimoine transmis et il semble bien que, si des exonérations doivent être accordées, de telles mesures devraient logiquement être conçues en considérant globalement la masse des biens héréditaires en vue de la dégrever dans son ensemble par une atténuation des tarifs ou une exemption totale des droits fiscaux.

Les tarifs en vigueur sont d'ailleurs fixés généralement sans faire aucune distinction entre les biens composant l'actif taxable et en se basant avant tout sur le degré de parenté des héritiers ou légataires. La plupart des modifications qui interviennent à cet égard sont donc inspirées par la considération de la personne du défunt ou de ceux qui recueillent la succession.

Cependant, il existe certains biens d'une nature particulière et que le législateur a été amené à considérer spécialement car leur assimilation aux autres biens héréditaires aurait conduit à des situations contraires à la logique et à l'équité. D'autre part, des circonstances historiques ou des préoccupations d'ordre social se sont traduites dans la législation fiscale par des mesures d'exonération destinées à favoriser les propriétaires de biens ou d'ensembles de biens présentant certains caractères.

Chronologiquement, les cas d'exonérations à grouper dans cette catégorie ont été relatifs : 1° aux majorats et dotations ; 2° aux offices ministériels ; 3° aux biens affectés par les événements de guerre ; 4° aux exploitations agricoles ou artisanales ; 5° aux constructions nouvelles édifiées sous certaines conditions.

C'est dans cet ordre que nous les examinerons.

SECTION I

MAJORATS ET DOTATIONS

Rappelons d'abord que la dénomination de *majorats* désigne un corps de biens immobilisés entre les mains du propriétaire et que celui-ci doit remettre à sa descendance masculine dans l'ordre de primogéniture. Historiquement, on distingue les majorats formés de biens particuliers ou *majorats « sur demande »* et les majorats constitués par Napoléon I^{er} au profit de certains de ses chefs militaires, en biens pris sur le Domaine extraordinaire, ou *majorats « de propre mouvement »*. Ces derniers se distinguent eux-mêmes des « dotations » par le fait qu'aucun titre nobiliaire n'est attaché à celles-ci.

La loi du 7 mai 1849 a prohibé pour l'avenir toute constitution de majorats de biens particuliers et a déclaré libres entre les mains des titulaires les biens qui composaient les majorats de cette nature déjà existants. Cette catégorie de majorats a donc disparu. D'autre part, les majorats de propre mouvement ont été rachetés par l'Etat, en exécution de la loi du 23 avril 1905. Il ne subsiste plus, à l'heure actuelle, que des dotations originellement constituées en actions des Canaux d'Orléans et du Loing et du Canal du Midi et représentées aujourd'hui par des titres de rente sur l'Etat. Ainsi, la question des majorats et dotations ne présente plus, de nos jours, qu'un faible intérêt pratique.

Il convient cependant d'examiner rapidement les caractéristiques des modes de dévolution des dotations, les formes de la déclaration particulière que les héritiers sont tenus de souscrire à l'Enregistrement, le tarif applicable à ces corps de biens, enfin, la détermination de leur valeur imposable.

~~SECTION I~~

§ I. — Caractéristiques des modes de dévolution des dotations

Les dotations sont transmissibles de mâle en mâle, par ordre de primogéniture. (Décret du 1^{er} mars 1808.)

Lorsque la descendance mâle d'une branche est éteinte, la dotation passe à l'aîné des représentants mâles de la branche cadette, sauf les dotations de 6^e classe, qui sont exceptionnellement transmissibles, à défaut d'enfants mâles, aux filles des donataires par ordre de primogéniture, à la condition qu'elles épousent, avant l'âge de trente ans révolus, un militaire en retraite par suite d'honorables blessures ou d'infirmités contractées pendant la guerre.

Les règles de droit fiscal qui régissent les dotations présentent des particularités exorbitantes du droit commun, en ce qui con-

cerne les formes de la déclaration, le tarif applicable, la valeur imposable.

§ II. — Formes de la déclaration

Comme en droit civil, la dévolution du majorat forme en droit fiscal une succession particulière.

Le majorat doit faire l'objet d'une déclaration spéciale, indépendante de celle relative au reste de la succession, et cette déclaration spéciale est à souscrire au 1^{er} Bureau des Successions à Paris, quel qu'ait été le domicile du défunt (Sol. 23 décembre 1908).

Antérieurement à la loi du 25 février 1901, il y avait là une dérogation à la règle d'après laquelle la fortune mobilière devait être déclarée au bureau du domicile du défunt, et la fortune immobilière au bureau de la situation des biens. Cette mesure reste encore, depuis la loi de 1901, une dérogation à la règle d'après laquelle la succession doit être déclarée au bureau du domicile du défunt (Code d'Enregistrement, art. 121).

§ III. — Tarif applicable

1^{re} *particularité*. — Le fait, pour le majorat, de former, même en Droit Fiscal, une succession indépendante, entraîne pour conséquence la liquidation spéciale des droits exigibles sur le majorat.

Avant la loi du 25 février 1901, cette particularité n'avait pas une très grande importance, puisque les droits de mutation par décès étaient des droits proportionnels. Depuis 1901, au contraire, par suite de la transformation des tarifs proportionnels en tarifs progressifs, liquidés sur des tranches de parts nettes, l'application de la progressivité des droits fait ressortir un avantage fiscal important.

2^e *particularité*. — Le tarif applicable est toujours celui qu'on perçoit en ligne directe, alors même que le majorat passerait à une ligne collatérale, en cas d'extinction de la branche aînée (Déc. 6 décembre 1831 : J. E. 10.188).

§ IV. — Valeur imposable

Pour la détermination de la valeur imposable aux droits de mutation par décès, l'article 6 du décret du 24 juin 1808, dont les dispositions n'ont pas été reproduites au Code de l'Enregistrement, organise la règle suivante :

« Les mutations par décès des biens composant un majorat ne donneront ouverture qu'à un droit égal à celui qui est perçu pour la transmission d'usufruit en ligne directe. »

Cette règle du décret de 1808 est exorbitante du droit commun, puisque le majorat consacre une transmission en toute propriété, analogue à celle que l'on rencontre en matière de substitution ; mais, tandis que pour les substitutions les droits se calculent sur la pleine propriété ; pour les majorats, ils ne se calculent que sur l'usufruit.

Sous l'empire de la loi de Frimaire an VII, l'usufruit était évalué à la moitié de la valeur de la propriété entière, quel que fût l'âge de l'usufruitier.

Mais ce mode d'évaluation organisé par la loi de Frimaire a été modifié par la loi du 25 février 1901, qui a décidé que l'usufruit et la nue propriété ne supporteraient plus l'impôt de mutation que sur leur valeur respective au moment de la transmission.

La valeur imposable du majorat est déterminée d'après l'âge du nouveau titulaire, comme un usufruit de rente perpétuelle, selon les règles tracées par l'article 13 de la loi de 1901 (Sol. 30 juin 1903).

Le droit de mutation par décès n'est pas exigible, lorsque le décès du titulaire ne donne pas ouverture à une transmission héréditaire, mais à l'extinction du majorat au profit de l'Etat ou de tiers.

Indépendamment du droit de mutation par décès, le nouveau titulaire d'un majorat ou d'une dotation est tenu de verser à titre de droit de sceau, au Trésor public, le cinquième d'une année de revenu (1). (Articles 17 du décret du 1^{er} mars 1808, 14 du décret du 4 mai 1809, 13 et 16 du décret du 3 mars 1810).

SECTION II

OFFICES MINISTÉRIELS

La loi du 28 avril 1816, qui rétablissait au profit des officiers ministériels le droit de présentation, laissait à une loi ultérieure le soin de fixer les règles applicables aux transmissions d'offices ministériels.

La première mesure fiscale prise en vertu de cette loi fut la loi du 21 avril 1832, qui prévoyait que les ordonnances de nomination des avocats à la Cour de cassation, des notaires, des avoués, greffiers, huissiers, agents de change, courtiers et commissaires-priseurs seraient assujetties à un droit proportionnel de

(1) Thèse de M. P. FRAIN DE LA GAULYNIE, 1909 : *Les Majorats depuis le Premier Empire jusqu'à nos jours*.

10 % sur le montant du cautionnement attaché à la fonction ou à l'emploi.

La question se posa alors de savoir si ce droit spécial à percevoir sur les ordonnances de nomination, quel que soit le mode de transmission de l'office, mettrait ou non obstacle à l'exigibilité des droits de mutation par décès, soit pour la transmission de l'office à l'un des héritiers, lorsque celui-ci aurait été nommé, soit sur le prix de l'office, lorsque les héritiers auraient désigné un tiers pour bénéficier de la nomination.

L'Administration n'hésita pas à décider que la perception du droit spécial de 10 % sur l'ordonnance de nomination ne mettrait pas obstacle à l'exigibilité des droits de mutation par décès lorsque le titulaire de l'office viendrait à mourir (Déc. 7 décembre 1835).

Le bien-fondé de cette solution fut contesté par certains auteurs, notamment Championnière et Rigaud (1) lesquels estimaient que les mutations d'offices ministériels ne devaient donner ouverture à aucun droit autre que le droit à percevoir sur l'ordonnance de nomination du successeur et qu'il devait en être ainsi, aussi bien pour le cas où l'héritier succédait au défunt, que pour celui où il n'exerçait que la faculté de présenter.

Les Tribunaux, après quelques hésitations, se prononcèrent également pour l'exigibilité du seul droit de 10 % sur l'ordonnance de nomination (Péronne : 30 mai 1834 — Strasbourg : 13 juillet 1834).

Enfin, la Cour de cassation trancha définitivement la question, en donnant tort à l'Administration, par son arrêt du 24 août 1835 (Cass. civ. 24 août 1835).

L'Administration ne tarda pas, alors, à abandonner sa doctrine, pour décider par une délibération du 31 mai 1836 (Instruction 1514), que le droit fixe devrait seul être perçu sur les actes portant cession d'office.

Quoiqu'il en soit, les inconvénients de ce système de perception établi par la loi du 21 avril 1852 se firent bientôt sentir. Ils avaient pour résultat de frapper du même impôt la transmission de tous les offices d'une même catégorie, sans tenir compte de leur valeur, très souvent différente, les cautionnements étant invariablement fixés pour chaque classe d'officiers ministériels.

Ce vice de la loi s'accroissait et devenait plus frappant, à mesure que la valeur des offices se développait. Il était urgent de faire cesser cet état de choses, d'adopter un autre système de

(1) CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD : *Traité des droits d'enregistrement*, 1851, nos 283 et suivants.

perception. C'est ce que fit le législateur, par la loi du 25 juin 1841.

Cette loi vint organiser, d'une manière relativement complète et détaillée, le régime fiscal des transmissions d'offices ministériels.

Pour mettre fin aux controverses antérieures, sur la question de savoir quel était le droit qui devait être perçu, elle posa comme principe qu'un seul droit serait dû, lorsqu'il y aurait transmission d'office, soit que l'héritier unique en devienne titulaire, soit qu'il y ait cession par les cohéritiers. Et ce droit devait toujours être le plus élevé. Il ne devait jamais être inférieur à 2 %, quel que fût le degré de parenté qui unissait le défunt à ses successeurs.

La loi établissait ainsi un minimum, afin que les droits de mutation par décès, exigibles sur la valeur de l'office, ne fussent jamais inférieurs aux droits établis pour les mutations à titre onéreux de biens de cette nature.

Et cette règle s'appliquait aussi bien lorsque l'office était transmis à un ou plusieurs héritiers, que lorsqu'il faisait l'objet d'un legs particulier. Dans cette deuxième hypothèse, les droits de mutation par décès étaient exceptionnellement perçus lors de l'enregistrement du testament.

Les grandes lignes de ce régime fiscal restent encore en vigueur actuellement, mais elles ont dû subir une adaptation, du fait de la transformation du tarif proportionnel en tarif progressif, par la loi du 25 février 1901, pour les mutations par décès, et par celle du 30 juillet 1913, pour les transmissions d'offices ministériels.

Dès lors, pour déterminer les règles applicables en la matière, il convient d'étudier dans deux paragraphes : 1° le régime antérieur à la loi du 25 février 1901 ; 2° le régime postérieur à cette loi.

§ I. — Régime antérieur à la loi du 25 février 1901

L'application des règles posées par la loi du 25 juin 1841 est subordonnée à la condition que ce soit un héritier qui devienne titulaire de la charge ; si l'office était cédé à un tiers par les successeurs, il faudrait observer les règles du droit commun.

En effet, lorsqu'un héritier succède à son père dans la charge, il n'y a qu'une seule mutation, l'enfant recueillant la valeur imposable de l'office dans le patrimoine de son père. La solution est la même quand plusieurs enfants se partagent la succession de leur auteur (article 883 C. c.).

Au contraire, quand les enfants cèdent la charge à un tiers, on se trouve en présence d'une deuxième mutation, indépendante de celle qui s'opère par succession de la tête du père sur celle des enfants.

L'article 9 de la loi du 25 juin 1841 n'envisageait que le cas spécial où l'office ministériel était transmis, à la suite du décès du titulaire, à un ou plusieurs successeurs.

Cet article était ainsi conçu :

« La perception aura lieu conformément à l'article 7 (1) lorsque l'office transmis par décès passera à l'un des héritiers ; lorsqu'il passera à l'héritier unique du titulaire, le droit de 2 % sera perçu d'après une déclaration estimative de la valeur de l'office et des objets en dépendant.

« Cette déclaration sera faite au bureau de l'Enregistrement de la résidence du titulaire décédé.

« La quittance du receveur devra être jointe à l'appui de la demande de nomination du successeur.

« La droit acquitté sur cette déclaration ou sur le traité fait entre les cohéritiers sera imputé jusqu'à due concurrence sur celui que les héritiers auront à payer lors de la déclaration de succession sur la valeur estimative de l'office, d'après les quotités fixées pour les biens meubles par les lois en vigueur. »

Il résulte de cet article que la loi prévoyait deux hypothèses : celle où le défunt ne laissait qu'un héritier unique, investi de la charge, et celle où il laissait plusieurs héritiers, cédant l'office à l'un d'eux, pour que celui-ci en devienne titulaire.

On envisagera successivement ces deux hypothèses.

I. — L'OFFICE ÉTAIT TRANSMIS A L'HÉRITIER UNIQUE DU DÉFUNT.

Le droit de 2 %, qui était perçu sur la déclaration estimative de l'office faite par l'héritier, était celui prévu pour les transmissions à titre onéreux (article 7).

Mais, lors de la déclaration de succession, il devait être tenu compte à l'héritier du paiement antérieur de ce droit, puisque la loi de 1841 n'exigeait en définitive, que la perception d'un seul droit, le plus élevé.

Sous l'empire de cette loi, l'application de l'imputation ne soulevait pas de difficulté. L'instruction 1640, qui commente la loi du 25 juin 1841 établissait un système d'imputation relativement

(1) Article 7 : « Pour les transmissions à titre onéreux, le droit d'enregistrement sera de 2 % du prix exprimé dans l'acte de cession et du capital des charges qui pourraient s'ajouter au prix. »

simple, qui consistait à comparer le taux du droit perçu sur la déclaration estimative de l'héritier unique, ou sur le traité de cession fait entre les cohéritiers, avec celui de mutation par décès, et à percevoir le plus élevé. Ce système était le suivant :

« Soit que l'office passe à l'un des héritiers, soit qu'il advienne à un héritier unique, le droit acquitté ou sur la déclaration ou sur le traité de cession fait entre les héritiers, sera compensé avec celui de mutation par décès dû, suivant les lois en vigueur, sur la valeur de l'office, considéré comme bien meuble. Par conséquent, si le premier de ces droits est supérieur au deuxième, il ne sera rien dû sur la déclaration de succession en ce qui concerne l'office ; si, au contraire, il lui est inférieur, l'excédent sera payé par les héritiers lors de cette déclaration. »

Exemple : Un notaire décédait, laissant son fils pour seul héritier. Sa succession se composait d'un office d'une valeur de 200.000 fr., qui était attribué par le Gouvernement à cet héritier unique.

a) Celui-ci était tenu de souscrire une déclaration estimative, sur laquelle il acquittait le droit de cession de 2 %, soit 4.000 fr.

b) Les droits de mutation par décès en ligne directe (1 %) s'élevaient à 2.000 fr.

En conséquence, l'héritier ne devait rien sur la déclaration de succession, puisqu'il avait déjà payé un droit plus élevé, celui de 4.000 fr. sur la déclaration estimative.

Une simple comparaison des taux, 2 % d'une part et 1 % de l'autre conduisait à cette conclusion, comme l'indique l'Instruction 1640.

Mais si la succession avait été dévolue à un neveu, à la place du fils, celui-ci aurait payé :

a) Un droit de 2 % sur la déclaration estimative, soit 4.000 fr.

b) Un droit de 2,50 % de mutation par décès, soit 5.000 fr.

On était ici en présence du cas où le droit perçu sur la déclaration estimative de l'héritier était inférieur au droit de mutation par décès. L'excédent, soit 5.000 fr. — 4.000 = 1.000 fr. devait donc être payé par le neveu, lors de la déclaration de succession.

Il résulte de cet exemple que, dans le cas où l'office était transmis à un héritier autre que celui en ligne directe, le droit de mutation était le plus souvent supérieur au droit perçu sur la déclaration estimative. En conséquence, l'héritier qui recueillait l'office devait payer sur la déclaration de succession un excédent, alors que l'héritier en ligne directe était libéré par le versement des droits effectué lors de l'enregistrement de la déclaration estimative ou du traité.

II. — L'OFFICE ÉTAIT TRANSMIS A PLUSIEURS HÉRITIERS.

Il doit intervenir un traité de cession, par lequel les héritiers transmettent l'office à l'un d'eux. Ce traité était soumis au droit de 2 % (art. 9).

On retrouve ici la même règle que dans l'hypothèse de l'héritier unique. Il y avait donc lieu de procéder à l'imputation du droit de cession sur celui de mutation par décès, afin qu'un seul droit soit perçu.

Exemple : Un notaire décédait, laissant ses quatre fils pour seuls héritiers. Sa succession se composait comme dans l'exemple précédent, d'un office, que l'un des fils acquérait pour 200.000 fr.

a) Il était perçu sur l'acte de cession un droit de 2 %, soit 4.000 fr.

b) Les droits de mutation par décès s'élevaient pour chacun des fils à 2.000 fr., soit en tout 8.000 fr.

Lors de la déclaration de succession, les héritiers devaient payer la différence, soit :

$$8.000 \text{ fr.} - 4.000 \text{ fr.} = 4.000 \text{ fr.}$$

Il y a lieu de remarquer qu'il importait peu que la cession fut enregistrée avant ou après la déclaration de succession. Dans l'un ou l'autre cas, il convenait de procéder à l'imputation. C'est ce qui résulte d'une solution de l'Administration, rendue le 9 mars 1850 (1).

(1) *Solution* : « Dans la déclaration faite le 2 août 1848, après le décès du sieur Perrin, huissier à Paris, son office a été évaluée à 75.000 francs. La succession étant ouverte en ligne directe, il a été perçu sur cette somme le droit de mutation de 0 fr. 25 %.

« Par acte sous seings privés du 15 juin 1848, le sieur Victor Perrin, l'un des héritiers, a acquis l'office de son père, moyennant 75.000 francs. Lors de l'enregistrement du traité, le 30 août 1848, le receveur a exigé sur cette somme le droit de 2 %.

« Le sieur Victor Perrin a demandé la restitution du droit perçu lors de la déclaration de succession, et qui, selon lui, aurait dû être imputé sur celui qui était exigible sur l'acte de cession d'office.

« Cette demande a été accueillie par une solution de l'Administration du 9 mars 1850, ainsi motivée : Dans l'espèce, si le traité de cession sous seings privés du 15 juin 1848 eût été enregistré, avant la déclaration de succession du 2 août 1848, d'après les termes exprès de la loi du 25 juin 1841 et l'Instruction 1640, il n'eût été perçu aucun droit de mutation sur la valeur de l'office, le droit exigé sur le traité étant supérieur en quotité à celui de succession. La compensation doit également avoir lieu, quoique la déclaration de succession soit antérieure à l'enregistrement du traité. La loi

L'article 10 de la loi du 25 février 1841 ajoutait que, dans tous les cas, le droit à percevoir ne pouvait jamais être inférieur au dixième du cautionnement attaché à la fonction ou à l'emploi, que la cession s'opérait à titre gratuit ou à titre onéreux.

Pour assurer l'exécution de cette disposition, qui reste encore en vigueur, sauf le changement dans le tarif des droits, certaines mesures spéciales furent prises, notamment l'obligation pour les parties, de toujours indiquer le montant du cautionnement, ou d'y suppléer par une déclaration, conformément à l'article 16 de la loi du 22 Frimaire an VII (Instruction 1893, Code de l'Enregistrement, article 58).

En résumé, sous l'empire de la loi de 1841, la transmission d'un office à un ou plusieurs successeurs était, en principe, soumise aux règles générales qui gouvernaient la perception des droits de mutation par décès, notamment pour la forme et le délai de la déclaration, qui devait être faite de la même manière que pour les autres biens héréditaires.

Cependant, trois dérogations étaient apportées au droit commun :

1° Le droit de mutation par décès perçu sur la transmission d'un office ministériel ne pouvait jamais être inférieur au droit de mutation perçu sur la déclaration estimative ou sur le traité de cession ;

2° La cession de l'office à un cohéritier donnait ouverture au droit liquidé sur la valeur intégrale de l'office ; c'était là une dérogation remarquable au principe général en matière de licitation, d'après lequel l'héritier qui achète un bien de la succession, ne doit payer l'impôt de mutation que sur les parts qu'il acquiert de ses cohéritiers, déduction faite de celle qui lui appartenait auparavant.

Cette particularité spécialement voulue par l'article 9 de la loi de 1841, se justifie par l'intention du législateur de taxer moins les parts acquises que l'acquisition de l'office, la valeur imposable de l'office devant rester la même quel que soit le cessionnaire de l'office ;

3° Le droit minimum de 2 % devait toujours être acquitté avant toute demande de nomination de l'office de la part de l'héritier, sur la valeur de l'office.

a voulu qu'il ne fût, en tous cas, payé pour la transmission de l'Office, du titulaire, décédé à son successeur, qu'un seul droit, au minimum de 2 %. Le même résultat doit être atteint, que la déclaration de succession soit antérieure ou postérieure à l'enregistrement du traité de cession d'office. » (*Journal des Notaires*, n° 13980.)

Cette disposition constituait une dérogation formelle au principe en vertu duquel une convention soumise à la réalisation d'une condition suspensive ne peut, tant que cette condition n'est pas réalisée donner ouverture qu'au droit fixe. Or, la validité du traité de cession de l'office était subordonnée à l'agrément du Chef de l'Etat.

La loi du 25 juin 1841 avait donc établi sur ce point une exception, mais en y apportant un correctif, la perception effectuée lors de l'enregistrement de l'acte de cession n'était que provisoire et le droit perçu était sujet à restitution au cas où la cession n'était pas suivie d'effet (Loi du 25 juin 1841, art. 14).

§ II. — Régime postérieur à la loi du 25 février 1901

La loi du 25 février 1901 a substitué aux tarifs proportionnels des tarifs progressifs, liquidés sur des tranches de parts nettes. Ces tarifs ont été modifiés généralement dans le sens d'une augmentation, par les lois du 8 avril 1910, du 31 décembre 1917, du 25 juin 1920, du 3 août 1926, du 16 avril 1930, du décret du 11 juillet 1934, de la loi du 31 décembre 1936, le décret du 29 juillet 1939 et la loi du 9 novembre 1940.

En ce qui concerne les offices ministériels, l'article 10 de la loi du 30 juillet 1913 (1) a substitué un tarif progressif par tranche, de 2 à 6 % au droit proportionnel de 2 % en principal, sur les transmissions d'offices à titre onéreux, en déclarant ne pas modifier les règles de perception établies par la loi du 25 juin 1841.

Les lois subséquentes qui ont majoré les tarifs ou ajouté des décimes sont celles du 22 mars 1924, du 13 juillet 1925, complétées par les décrets du 14 mars 1933 et du 20 mai 1938 (Code de l'Enregistrement, art. 428, 429 et 430) (2).

(1) Article 10 : « Le droit d'enregistrement auquel sont soumis, en vertu de l'article 7 de la loi du 25 juin 1841, les traités ou conventions ayant pour objet la transmission à titre onéreux d'un office est perçu sans addition d'aucun décime pour chacune des fractions du prix augmenté des charges suivant les tarifs ci-après (tableau A).

.....
« Les droits de mutation exigibles, conformément à l'article 8 de la loi du 25 juin 1841, sur les transmissions d'offices et des objets en dépendant, qui s'opèrent par suite de dispositions gratuites entre vifs ou à cause de mort ne pourront plus être inférieurs à ceux qui seraient dus en appliquant, suivant la valeur de l'office, les tarifs qui précèdent.

« Lorsque l'office transmis par décès passe à l'un des cohéritiers ou à l'héritier unique du titulaire, les droits seront également perçus d'après ces tarifs, dans les conditions prévues par l'article 9 de la loi du 25 juin 1841. »

(2) Voir tableau A.

L'article 431 du Code de l'Enregistrement reproduisant les lois précitées déclare que le droit d'enregistrement des transmissions des offices ne peut en aucun cas, être inférieur à un certain pourcentage du cautionnement (1).

Il convient de remarquer que, même depuis la loi du 13 juillet 1925, l'impôt acquitté sur la déclaration estimative souscrite par l'héritier unique en vue d'obtenir sa nomination, ou sur le traité passé entre les cohéritiers, conserve le caractère d'un impôt de mutation à titre onéreux bien qu'on ne puisse reconnaître le caractère d'une vente ni à cette déclaration estimative, ni au traité entre les cohéritiers, qui est imposé par la Chancellerie, pour ne pas laisser l'office dans l'indivision.

TABLEAU A

**TARIF PROGRESSIF DES DROITS D'ENREGISTREMENT
PERÇUS SUR LES TRANSMISSIONS D'OFFICES**

VALEUR DE L'OFFICE	LOI du 30 Juillet 1913		LOI du 22 Mars 1924		LOI du 13 Juillet 1925	
					à titre onéreux	à titre gratuit
de 1 à 2.000 fr.	2	%	2,40	%	3	2,40 %
de 2.001 à 5.000 fr.	3	%	3,60	%	4,50	3,60 %
de 5.001 à 50.000 fr.	4	%	4,80	%	6	4,80 %
de 50.001 à 100.000 fr. ...	5	%	6	%	7,50	6 %
au-dessus de 100.000 fr.	6	%	7,20	%	9	7,20 %
au-dessus de 200.000 fr.	—		—		10,50	—

VALEUR DE L'OFFICE	DÉCRET du 14 Mars 1933		DÉCRET du 20 Mai 1938	
	à titre onéreux	à titre gratuit	à titre onéreux	à titre gratuit
de 1 à 2.000 fr.	3	2,50 %	3,25	2,70 %
de 2.001 à 5.000 fr. ...	4,50	4	5	4,35 %
de 5.001 à 50.000 fr.	6	5	6,50	5,40 %
de 50.001 à 100.000 fr. ..	7,50	6	8,10	6,50 %
au-dessus de 100.000 fr.	9	7,50	9,75	8,10 %
au-dessus de 200.000 fr.	10,50	—	11,50	—

(1) Voir tableau B.

Les cautionnements que les notaires étaient tenus de verser lors de leur nomination sont supprimés et ceux déposés sont remboursables depuis le 1^{er} juin 1940 (décret du 24 avril 1940).

TABLEAU B

**MINIMUM DES DROITS D'ENREGISTREMENT
PERÇUS SUR LES TRANSMISSIONS D'OFFICES**

VALEUR DE L'OFFICE	MINIMUM EN % DU CAUTIONNEMENT		
	LOI du 30 Juillet 1913	DÉCRET du 20 Juillet 1934	DÉCRET 20 Mai 1938
de 1 à 2.000 fr.	10 %	12 %	13 %
de 2.001 à 5.000 fr.....	12 %	14,40 %	15,60 %
de 5.001 à 50.000 fr.....	15 %	18 %	19,50 %
de 50.001 à 100.000 fr...	18 %	21,60 %	23,40 %
au-dessus de 100.000 fr...	20 %	24 %	26 %

Actuellement, pour les offices, la règle de liquidation de l'impôt et les tarifs de « transmission à titre onéreux » sont fixés par l'article 428 du Code de l'Enregistrement.

L'article 429 règle les « donations » d'offices.

L'article 430 règle les « transmissions par décès », à l'héritier unique ou à l'un des héritiers, en ce qui concerne les tarifs, mais renvoie à l'article 428 pour la liquidation. Cette particularité s'explique parce que l'article 430 du Code de l'Enregistrement a eu pour objet d'opérer la fusion des dispositions combinées de l'article 9 de la loi du 25 juin 1841, du troisième alinéa de l'article 10 de la loi du 30 juillet 1913, et du deuxième alinéa de l'article 38 de la loi du 13 juillet 1925.

L'article 10 de la loi du 30 juillet 1913 a institué des tarifs progressifs par tranches sur toutes les cessions d'offices, en remplacement de l'ancien droit simplement proportionnel.

Le premier alinéa modifiait l'article 7 de la loi de 1841, applicable aux cessions à titre onéreux c'est-à-dire les transmissions entre vifs moyennant le versement effectif d'un prix, hypothèse la plus générale, entre l'officier ministériel qui abandonne sa charge de son vivant, et son successeur.

Le troisième alinéa de ce même article 10 maintenait purement et simplement le principe de l'article 9 de la loi de 1841, bien qu'il s'agit seulement d'un « droit au tarif à titre onéreux », que, par abréviation, dans la pratique, on a souvent dénommé inexactement « droit à titre onéreux », et bien que la déclaration estimative à souscrire par l'héritier unique et le traité à intervenir entre les cohéritiers, n'aient nullement, on le rappelle, le caractère de ventes.

Cette terminologie défectueuse, cause fréquente d'incompréhension de la question, est encore communément employée aujourd'hui par simplification, bien que la loi du 13 juillet 1925 ait établi des tarifs différents pour l'une et l'autre hypothèses.

En augmentant les taux des « transmissions à titre onéreux » l'article 38 de cette dernière loi, a, en effet, précisé que pour les mutations gratuites entre vifs, ou par décès, les dispositions de l'article 10 de la loi du 30 juillet 1913 resteraient applicables.

Les lois postérieures qui ont apporté des modifications, ont laissé subsister ces deux groupes de tarifs, de telle sorte qu'il existe actuellement des tarifs pour les mutations effectivement à titre onéreux (article 428 du Code de l'Enregistrement) et d'autres tarifs, se rapprochant d'ailleurs sensiblement des précédents, pour les transmissions par décès (article 430).

Ce sont les droits perçus par application de ces deuxièmes tarifs « droits acquittés sur la déclaration ou sur le traité de cession », qui sont à imputer sur les droits de succession (article 430 paragraphe 4).

C'est donc à tort qu'on emploie encore aujourd'hui l'expression « droits au tarif à titre onéreux », expression qui n'était pas critiquable dans les anciennes solutions. Encore plus inexactement parle-t-on des « droits à titre onéreux ».

Cependant, il faut souligner que la liquidation de ces droits ne cesse pas de suivre les règles de transmissions à titre onéreux sur le prix exprimé et le capital des charges qui peuvent s'ajouter au prix.

Les dispositions relatives aux transmissions d'office par décès ayant subsisté sous le régime des lois nouvelles, il y a toujours lieu d'appliquer les règles édictées par la loi de 1841, et, en conséquence, il est nécessaire de reprendre les deux hypothèses envisagées par cette loi.

I. — L'OFFICE EST TRANSMIS A L'HÉRITIER UNIQUE DU DÉFUNT.

L'héritier unique du défunt, qui lui succède dans ses fonctions d'officier ministériel, doit acquitter les droits d'enregistrement sur une déclaration estimative de l'office, à souscrire au bureau de l'Enregistrement du domicile du titulaire décédé (article 430 du Code de l'Enregistrement).

D'après l'article 9 de la loi du 25 juin 1841, dont le principe demeure toujours en vigueur (Code de l'Enregistrement, article 430), il y a lieu d'imputer ce droit minimum perçu d'après la déclaration estimative, sur le droit de mutation par décès qui sera réclamé lors de la déclaration de succession.

Par conséquent, comme l'explique l'Instruction de l'Administration 1640, si le droit de cession à titre onéreux est supérieur au droit de mutation par décès, il ne sera rien perçu sur la déclaration de succession, en ce qui concerne l'office ; si, au contraire, il lui est inférieur, l'excédent sera payé par l'héritier lors de cette déclaration. C'est donc toujours le droit le plus élevé qui doit être acquitté.

Il est ainsi nécessaire de comparer le droit de cession avec la fraction des droits de mutation par décès exigibles sur l'office, pour déterminer le montant de la somme à percevoir. Le résultat de cette comparaison ne saurait, d'ailleurs, être modifié par le fait que la déclaration de succession a été souscrite avant l'enregistrement de la cession (1).

Le principe de l'imputation est, en lui-même, relativement simple, mais la manière de procéder à cette imputation soulève actuellement, sous l'empire des lois nouvelles, qui ont établi la progressivité des tarifs, de sérieuses difficultés.

C'est en raison de ces difficultés que divers systèmes d'imputation ont été proposés.

On examinera successivement : A) Le système exposé dans le Répertoire Pratique Dalloz ; B) Le système de la double liquidation ; C) Le système de la répartition proportionnelle.

A) Système exposé dans le Répertoire Pratique de Dalloz (2).

« Si le droit minimum de transmission d'office acquitté avant la déclaration de l'ensemble de la succession est inférieur au taux le plus faible du tarif progressif applicable à l'hérédité, la valeur de cet office doit être comprise dans la masse imposable pour la liquidation de l'impôt de mutation par décès ; mais du total des droits ainsi obtenus, il y a lieu de déduire le droit minimum payé antérieurement.

« Si au contraire, le droit minimum est supérieur au taux le plus faible du tarif progressif applicable à la succession, il convient d'adopter la liquidation la plus favorable aux parties, c'est-à-dire de faire abstraction, dans l'établissement de la masse soumise au droit de mutation par décès, de l'office déjà imposé. »

Quoique pouvant se justifier, ce système n'est généralement pas admis.

(1) *Journal de l'Enregistrement* : article 33108.

(2) *Dalloz* : *Répertoire pratique*, v^o *Enregistrement*, *Addenda*, page 768.

B) *Système de la double liquidation.*

D'après ce système, pour déterminer les droits de mutation par décès exigibles sur l'office, une double liquidation est nécessaire : une première, comprenant l'office et les autres valeurs héréditaires, une deuxième ne comprenant que les valeurs héréditaires. La différence entre les droits dus dans ces deux liquidations représente l'impôt frappant l'office.

Exemple : A..., notaire, décède le 1^{er} décembre 1940, laissant son fils unique B... qui lui succède dans ses fonctions.

Il faut envisager deux hypothèses :

Première hypothèse : B... sollicite sa nomination avant de souscrire la déclaration de succession de son père ; il doit alors déposer une déclaration estimative et acquitter le droit de cession sur la valeur de l'office, en vertu de l'article 9 de la loi du 25 juin 1841 (Code de l'Enregistrement, article 430). En supposant que la valeur de l'office soit de 50.000 francs, le droit exigible s'élèvera à 2.614 fr. 50.

Ultérieurement, B... souscrit la déclaration de succession qui comprend :

1° L'office évalué	50.000 »
2° D'autres biens évalués	50.000 »
Total	100.000 »

Les droits de mutation par décès liquidés sur l'ensemble de l'hérédité y compris l'office soit sur 100.000 fr. s'élèvent à 8.955 fr. ; abstraction faite de l'office, ils s'élèveraient sur 50.000 fr. à 3.155 fr. La différence entre les deux montants (8.955 — 3.155) 5.800 fr. s'appliquerait à l'office.

Les droits de mutation par décès sur l'office (5.800 fr.) étaient d'un montant supérieur à celui du droit de cession (2.614 fr. 50), il faut percevoir sur la déclaration de succession (8.955 — 2.614,50) 6.340,50.

Deuxième hypothèse : B... souscrit la déclaration de succession avant de solliciter sa nomination.

Il n'a pas à payer le droit de cession puisque le montant de ce droit (2.164 fr. 50) serait inférieur à celui des droits de mutation par décès, censés s'appliquer à l'office (6.340 fr. 50) et qu'il a déjà payés.

C) *Système de la répartition proportionnelle.*

Le système de la répartition proportionnelle est expliqué de la manière suivante au numéro 410 du Cours de l'Ecole de Lyon :

La somme totale exigible sur l'ensemble de l'hérédité s'applique à l'office pour une part proportionnelle à sa valeur, car il n'y a aucun motif de supposer que l'office est frappé par les tranches les plus élevées du droit de mutation par décès, ou par les tranches les moins élevées de ce droit.

Quand la fraction des droits de mutation par décès qui est applicable à l'office se trouve inférieure au droit de cession, il n'est rien perçu sur la déclaration de la succession, souscrite par l'héritier, et dans le cas contraire, l'excédent seul est acquitté.

En toute hypothèse, c'est-à-dire même si la déclaration de la succession est souscrite avant que l'héritier ne sollicite sa nomination, le droit de cession à titre onéreux, calculé d'après le tarif de la loi de 1913 (Code de l'Enregistrement, article 430) constitue le minimum de l'impôt exigible.

Exemple : A..., notaire, décède le 1^{er} décembre 1940 laissant comme dans l'exemple précédent, son fils unique B..., qui lui succède.

La succession comprend :

1 ^o L'office évalué	50.000 »
2 ^o D'autres biens évalués	50.000 »
Total	100.000 »

Première hypothèse : B... sollicite sa nomination avant de souscrire la déclaration de succession de son père. Il acquitte sur la déclaration estimative le droit progressif de 2.614 fr. 50.

Lors de la déclaration de succession, les droits liquidés sur l'ensemble de l'hérédité s'élèvent à 8.955 fr.

Cette somme de 8.955 fr. s'applique à l'office pour une part proportionnelle à la valeur de cet office par rapport au total de l'hérédité, soit en l'espèce :

$$\frac{8.955 \times 50.000}{100.000} = 4.477,50.$$

Les droits de mutation par décès applicables à l'office (4.477,50) étant d'un montant supérieur à celui du droit de cession (2.614 fr. 50) il faut percevoir sur la déclaration de succession (8.955 — 2.614,50) 6.340,50.

L'application du système de la répartition proportionnelle donne dans ce cas, exactement le même résultat que celui obtenu avec le système de la double liquidation. Mais il en serait autre-

ment si l'on modifiait les données du problème et notamment dans la variante suivante :

Supposons que la succession sur laquelle on raisonne soit grevée d'un passif de 50.000 fr., déductible pour la liquidation des droits de mutation par décès.

On aura alors :

Actif brut de l'hérédité	100.000 »
Passif	50.000 »
Actif net	50.000 »

Sur cette base, les droits de mutation par décès s'élèveront à 3.155 fr.

En appliquant le système de la répartition proportionnelle, ce droit de 3.155 fr. s'applique à l'office pour :

$$\frac{3.155 \times 100.000}{50.000} = 1.577,50$$

Les droits de mutation par décès applicables à l'office étant ainsi d'un montant inférieur au droit de cession d'office (2.614,50) l'héritier doit payer ce dernier droit 2.614 50 plus les droits de mutation par décès, afférents aux biens autres que l'office :

$$\frac{3.155 \times 100.000}{50.000} = \dots\dots\dots 1.577 \text{ } 50$$

4.192 »

Or, en appliquant le système de répertoire pratique de Dalloz, il serait dû :

1° Le droit de cession d'office	2.614 50
2° La différence entre le droit de mutation par décès et le droit de cession d'office, soit un complément de droit de (3.155 — 2.614,50).	540 50
Total	3.155 »

Enfin, en appliquant le système de la double liquidation, il ne serait dû que le droit de cession d'office, soit 2.614 fr. 50, puisqu'en faisant abstraction de la valeur de l'office, la succession devient négative (50.000 — 50.000 = 0).

Deuxième hypothèse : B... souscrit la déclaration de succession avant de solliciter sa nomination :

Les calculs des droits sont les mêmes.

Dans l'exemple principal, B... n'aura aucun droit de cession d'office à acquitter, puisque le droit de cession d'office est inférieur à la fraction des droits de mutation par décès, qui est censée s'appliquer à l'office.

Dans la variante, il aura au contraire, à acquitter avec le système de la répartition proportionnelle, un supplément de droit de (2.614,50 — 1.577,50) 1.037 fr. alors qu'il n'avait aucun complément de droit à payer avec le système du répertoire pratique Dalloz ou le système de la double liquidation.

II. — L'OFFICE EST TRANSMIS A PLUSIEURS HÉRITIERS.

Lorsque la succession est dévolue à plusieurs héritiers ou légataires universels et que l'un d'eux se rend acquéreur de l'office, il s'opère de ses cohéritiers à lui, une véritable cession. Le traité établi pour constater cette cession donne ouverture au droit de cession sur le prix exprimé, augmenté des charges.

Comme dans l'hypothèse de l'héritier unique, on ne se trouve en présence que d'une seule mutation ; bien qu'il y ait des opérations distinctes, il n'est jamais dû qu'un seul droit de mutation, le plus faible étant imputé sur le plus élevé (art. 430 § 4 Code de l'Enregistrement).

Pour comprendre le mécanisme des calculs à établir pour déterminer le droit qui sera retenu, il faut reprendre chacun des systèmes proposés en les appliquant à un exemple donné.

Supposons que A... notaire, décède en laissant pour seuls héritiers ses quatre petits-fils, issus de son fils unique prédécédé. L'un d'eux acquiert l'office de son grand-père, moyennant 200.000 fr. Indépendamment de l'office, la succession comprend divers biens pour 200.000 francs.

A) *Système du répertoire pratique Dalloz.*

Sur 200.000 francs, le droit de cession d'office au tarif progressif, s'élève à 13.964 fr. 50.

Sur 400.000 fr., soit 100.000 fr. pour chaque héritier, les droits de mutation par décès s'élèvent à : (10.795×4) 43.180 fr.

Les droits de mutation par décès étant d'un montant supérieur à celui du droit de cession d'office, il n'est rien dû sur le traité, s'il intervient après la déclaration de succession. Au contraire, s'il intervient avant, les droits perçus sur le traité (13.964 fr. 50)

s'imputent sur ceux exigibles pour la déclaration de succession, laquelle ne donnera ouverture qu'à un complément de droit de (43.180 — 13.964,50) 29.215 fr. 50.

B) Système de la double liquidation.

La liquidation des droits faits sur l'actif héréditaire déduction faite de l'office, c'est-à-dire sur la valeur des biens autres que l'office (200.000) fait ressortir un droit de mutation de 4.445 fr. pour chaque héritier, soit un total de (4.445×4) 17.780 fr.

La différence entre ces deux résultats (43.180 — 17.780) 26.400 est censée s'appliquer à l'office.

Comme cette somme de 26.400 fr. est supérieure au montant du droit de cession d'office (13.964,50) il n'est rien dû sur le traité s'il intervient après la déclaration de succession. Au contraire, s'il intervient avant, les droits perçus pour le traité (13.964,50) s'imputent sur ceux exigibles pour la déclaration de succession, laquelle ne donne ouverture qu'à un complément de droit de : (43.180 fr. — 13.964,50) 29.215 fr. 50.

C) Système de la répartition proportionnelle.

La liquidation des droits faite sur l'actif héréditaire comprenant à la fois l'office et les autres biens, soit sur 400.000 fr., fait ressortir un droit de mutation par décès de (10.795×4) 43.180 fr.

Cette somme de 43.180 fr. s'applique à l'office pour une part proportionnelle à sa valeur par rapport au total de l'actif héréditaire, soit à concurrence de :

$$\frac{43.180 \times 200.000}{400.000} = 21.590 \text{ fr.}$$

Le droit de mutation par décès sur l'office, étant ainsi inférieur au droit de cession d'office (13.964 fr. 50) il n'est rien dû sur le traité s'il intervient après la déclaration de succession. Au contraire, s'il intervient avant, les droits perçus pour le traité (13.964 fr. 50) s'imputent sur ceux exigibles pour la déclaration de succession, laquelle ne donne ouverture qu'à un complément de droit de (43.180 fr. — 13.964 fr. 50) 29.215 fr. 50.

Pratiquement, avec l'exemple que nous avons choisi, chacun des systèmes proposés aboutit à des résultats identiques.

Mais, comme dans le cas de l'héritier unique, on peut faire apparaître des différences en modifiant les données du problème dans une variante, en supposant notamment que la succession

de 400.000 fr. comprenant un office de 200.000 fr. est grevée d'un passif de 200.000 fr.

Dans ce cas, en effet, les droits de mutation par décès s'élèvent à $(4.445 \times 4) = 17.780$ fr.

Avec le système du répertoire pratique Dalloz le montant de ces droits étant inférieur à celui du droit de cession d'office (13.954 fr. 50), il n'est rien dû pour le traité de cession, s'il intervient avant, il n'est dû, pour la déclaration de succession, qu'un complément de droit de $(17.780 - 13.954,50) 3.825,50$.

Le résultat sera le même si l'on applique le système de la double liquidation.

Par contre, si l'on applique le système de la répartition proportionnelle, on devra considérer que dans le droit de mutation par décès de 17.780 fr. les droits qui sont censés s'appliquer à l'office sont de :

$$\frac{17.780 \text{ fr.} \times 200.000 \text{ fr.}}{400.000} = 8.890 \text{ fr.}$$

Dès lors, si le traité de cession n'est enregistré qu'après la déclaration de succession, l'héritier cessionnaire doit acquitter pour l'enregistrement de ce traité, le complément de droit de :

$$13.954 \text{ fr. } 50 - 8.890 \text{ fr.} = 5.063 \text{ fr. } 50$$

L'Administration n'a jamais pris encore officiellement parti sur la question de savoir quel était le système qu'il fallait adopter. Cette carence peut s'expliquer non seulement par la circonstance que dans la plupart des cas, les divers systèmes aboutissent pratiquement à des résultats identiques, mais encore parce qu'elle semble avoir intérêt à laisser à ses agents la possibilité d'appliquer dans chaque cas particulier le système se révélant le plus favorable au Trésor.

SECTION III

BIENS AFFECTÉS PAR DES ÉVÉNEMENTS DE GUERRE

Les guerres modernes, en détruisant ou endommageant de nombreux biens, créent une situation particulièrement délicate en ce qui concerne la valeur pouvant être attribuée à ces biens dans les déclarations fiscales et le mode de perception des impôts qui les concernent.

Après la guerre de 1914-1918, le législateur s'est efforcé surtout de ne pas appliquer avec toute sa rigueur le droit fiscal com-

mun à des populations ayant subi de gros dommages matériels et ayant supporté pendant quatre ans l'occupation ennemie. D'autre part, les procédés légaux d'évaluation des biens en vue de leur taxation avaient été modifiés, au cours de la guerre, par la loi du 27 mai 1918 et l'application des nouvelles règles aux régions libérées nécessitaient des mesures spéciales.

En 1941, après les événements tragiques de 1940, et notamment le bombardement de nombreuses localités françaises, la situation se présentait d'une façon un peu différente et d'autres circonstances devaient être envisagées.

Les mesures prises par le législateur après la guerre de 1914 et en 1941 ne constituent pas, à proprement parler, des exonérations. Cependant, elles donnent aux contribuables des facilités pour bénéficier d'un traitement moins rigoureux dans la taxation de leurs biens affectés par la guerre. Il en résulte même parfois une exemption provisoire du droit de mutation qui est perçu à une époque plus tardive.

Nous exposerons ici brièvement les principales mesures contenues dans la loi du 12 juillet 1922 et celle du 2 février 1941.

I. — LOI DU 12 JUILLET 1922.

Après la libération des régions occupées par l'ennemi de 1914 à 1918, la question s'est posée de savoir comment seraient perçus les droits d'enregistrement sur les mutations effectuées au cours de l'occupation.

Si l'on appliquait les règles antérieures à la loi du 25 mai 1918, les immeubles devaient être évalués d'après leur état à la date de la mutation, en prenant pour base le revenu multiplié par 20 pour les immeubles urbains et par 25 pour les immeubles ruraux. La valeur des meubles, à défaut d'inventaire, d'acte ou de vente publique dans les 2 ans du décès devait être établie sur la base de 33 % des estimations faites dans les polices d'assurances. On risquait ainsi d'attribuer à des biens gravement endommagés une valeur supérieure à leur valeur réelle au moment de la mutation. D'autre part, la détermination de l'existence et de la gravité des dommages à ce même moment se heurtait à des difficultés insurmontables.

La loi du 12 juillet 1922 a résolu le problème en permettant aux intéressés de faire leur évaluation :

1° Soit d'après l'état des biens au 1^{er} août 1914 et d'après les règles en vigueur à la même date, pour la liquidation et le contrôle de l'impôt ;

2° Soit d'après leur état au 11 novembre 1918 et l'appréciation de leur valeur vénale à cette même date, sous réserve du contrôle de l'administration.

Dans cette dernière alternative, la valeur vénale passible de l'impôt devait être majorée du montant de l'indemnité revenant au propriétaire pour perte subie. A défaut de fixation de cette indemnité avant la date de la déclaration, le chiffre en était provisoirement évalué par les intéressés, sauf à faire l'objet ultérieurement et le cas échéant, d'une déclaration complémentaire.

Le second mode d'évaluation était seul applicable aux éléments incorporels des fonds de commerce.

D'autre part, quelle que fût la date de la mutation et soit que le remploi ait été ou non effectué, les indemnités relatives aux frais supplémentaires ou de remplacement et à la dépréciation pour cause de vétusté et les titres de créances sur l'Etat les remplaçant ne devaient pas entrer en compte pour la détermination de la valeur imposable et n'étaient pas soumis au droit de mutation.

II. — LOI DU 2 FÉVRIER 1941.

Les événements de 1939 et 1940 avaient créé une situation rappelant sur certains points celle qui existait dans les régions du Nord et du Nord-Est de la France après la guerre de 1914-1918. Mais les circonstances étaient quelque peu différentes et le système organisé pour la réparation des dommages de guerre à partir de 1919 ne pouvait être remis en pratique. On ne pouvait donc se contenter de faire revivre les dispositions de la loi du 12 juillet 1922. D'ailleurs, cette dernière loi n'avait pu prévoir certaines situations, comme celle qui résultait de la division du territoire français en plusieurs zones séparées par des barrières infranchissables et des restrictions sévères apportées aux communications entre les diverses régions et entre la France et ses colonies.

La loi du 2 février 1941 a envisagé trois situations différentes :

1° Celle des biens détruits et endommagés par suite de faits de guerre ;

2° Celle des biens dont il n'est pas possible en raison de ces faits, de déterminer la consistance exacte ;

3° Celle des biens frappés d'indisponibilité par suite d'événements de guerre.

A) *Biens détruits ou endommagés.*

Aux termes de la loi, les biens détruits ou endommagés par suite de faits de guerre et dépendant de successions ouvertes

depuis le 1^{er} septembre 1939 ne sont pas soumis aux règles d'évaluations prévues par le Code de l'Enregistrement pour la perception des droits de mutation par décès.

Ces biens seront portés pour mémoire dans les déclarations souscrites par les héritiers et légataires. Un décret à intervenir fixera le délai dans lequel devra être souscrite la déclaration complémentaire concernant ces biens et comportant leur évaluation. Cette évaluation sera établie d'après le mode qui aura été déterminé par le même décret.

En outre, toutes les perceptions effectuées d'après les bases d'évaluation ordinaires avant l'entrée en vigueur de la loi pourront être révisées soit au profit du Trésor, soit au profit des contribuables.

A l'heure où nous écrivons, le décret fixant le mode d'évaluation des biens endommagés n'a pas encore été rendu. On applique pour le moment un régime transitoire permettant aux biens en question d'échapper provisoirement à la perception des droits de mutation par décès.

Il y a lieu de remarquer d'ailleurs que les « *faits de guerre* » affectant la valeur des biens sont susceptibles d'intervenir encore après l'entrée en vigueur de la loi.

Celle-ci, en effet, vise non seulement les dommages subis au cours des hostilités franco-allemandes, mais aussi ceux qui peuvent être causés par des bombardements britanniques depuis l'Armistice de juin 1940, ou par toute opération de guerre entre l'Allemagne et l'Angleterre.

B) *Biens dont il n'est pas possible de déterminer la consistance exacte.*

La loi soustrait également à l'application des règles ordinaires d'évaluation les biens dont les successibles établiraient qu'ils ne sont pas momentanément en mesure par suite de faits de guerre, de déterminer la consistance exacte.

De même que pour les biens endommagés, elle renvoie à un décret ultérieur à intervenir pour la détermination de la valeur impossible d'après une déclaration complémentaire à souscrire.

La question de savoir sous quelle forme les successibles pourront établir qu'ils ne sont pas en mesure de déterminer la consistance exacte des biens est une question de pur fait. Il semble qu'il suffira, dans la plupart des cas, d'indiquer que les biens dont il s'agit sont situés dans un lieu avec lequel les successibles ne peuvent communiquer.

En attendant qu'ils puissent en connaître la valeur ils porteront ces biens pour mémoire dans la déclaration. Une déclaration complémentaire sera souscrite dans le délai qui sera fixé par le futur décret.

C) *Biens frappés d'indisponibilité.*

Il s'agit de biens devenus indisponibles par suite d'*événements de guerre*. Le terme « *événements* » employé par le législateur désigne non seulement les faits de guerre proprement dits, mais toutes les conséquences de la guerre, même celles qui sont le fait de non belligérants.

Les biens visés sont les « *titres, sommes ou avoirs quelconques* ».

Le champ d'application de la loi englobe donc les biens de toute nature, corporels ou incorporels, meubles ou immeubles.

Ces biens, pour bénéficier du régime spécial doivent être frappés d'indisponibilité, c'est-à-dire que leurs propriétaires ne peuvent en disposer soit par aliénation, soit par consommation et cette indisponibilité doit être la conséquence d'*événements de guerre*.

Il y a là, encore, une simple question de fait. Il appartient au redevable de prouver l'indisponibilité dans les formes compatibles avec la procédure écrite.

En supposant cette preuve fournie, deux solutions sont offertes par la loi aux successibles : ou bien acquitter les droits dans les délais normaux, et selon les règles de droit commun (c'est-à-dire en évaluant les biens au jour de l'ouverture de la succession) ou bien demander que le paiement de l'impôt soit différé jusqu'à l'expiration d'un délai de six mois à compter de la date à laquelle les biens ou leur représentation deviendront disponibles.

Dans le second cas, trois hypothèses sont à envisager :

1° Les successibles entrent en possession des biens eux-même ; ils doivent alors déclarer la valeur des biens à la date de la prise de possession ;

2° Les successibles sont définitivement privés des biens, mais ils reçoivent, en contrepartie, une indemnité ou d'autres biens. C'est alors le montant de l'indemnité ou la valeur des biens reçus en remplacement qui doivent être déclarés ;

3° Les successibles sont définitivement privés des biens sans contrepartie ; ils n'ont alors aucune somme à payer à titre de droit de mutation.

Remarquons que les conséquences de l'option accordée aux successibles sont aléatoires. En acquittant les droits sur la valeur

des biens au jour du décès, les redevables courent le risque de payer l'impôt sur les biens dont ils n'auront jamais la disposition, mais en s'engageant à payer sur la valeur des mêmes biens au jour où ils deviendront disponibles, les redevables s'exposent à devoir acquitter les droits de mutation sur une valeur supérieure à celle qui aurait servi de base dans le premier cas.

La loi dispose en outre que toute cession ou tout transfert volontaire ou forcé des biens en question motive l'exigibilité dans le délai de trois mois du droit de succession afférent aux biens ayant fait l'objet de ces opérations.

Le droit est liquidé en prenant pour base la valeur des biens à la date de la cession ou du transfert.

Enfin, le texte précise que les demandes en vue de différer le paiement des droits doivent être déposées, avec les pièces justificatives, dans les six mois du décès, ou, pour les successions déjà ouvertes, dans les six mois de l'entrée en vigueur de la loi. Le régime spécial, en effet, n'est pas réservé aux successions ouvertes après le 2 février 1941, il est applicable également aux successions ouvertes antérieurement et non encore déclarées.

Le texte ne précise pas si les dispositions s'appliquent aux biens devenus indisponibles postérieurement au décès de leur propriétaire. Il semble cependant que ces biens doivent bénéficier du régime spécial, du moment qu'ils sont affectés par des événements de guerre, la loi n'ayant fait aucune restriction en ce qui concerne la date de ces événements. Tant que les droits relatifs aux biens indisponibles n'ont pas été acquittés, les successibles ont donc, en principe, la faculté de demander à différer le paiement, mais la demande doit, de toutes façons, être déposée dans le délai indiqué plus haut. Si ce délai est déjà expiré, les redevables de l'impôt doivent supporter les conséquences du retard de la déclaration.

SECTION IV

EXPLOITATIONS AGRICOLES OU ARTISANALES

Le souci de retenir à la terre les agriculteurs en favorisant les familles paysannes a incité les législateurs contemporains à édicter des exonérations applicables aux biens ruraux recueillis par des héritiers en ligne directe. C'est ainsi que l'article 18 de la loi du 31 mars 1931, modifié et complété par le décret du 21 avril 1939, avait prévu la déduction sur l'actif net global des successions en ligne directe descendante de la valeur : 1° des maisons ou des terres occupées et exploitées par une famille d'agriculteurs ; 2° des maisons avec boutique ou atelier et du matériel ou

outillage les garnissant, occupées ou exploitées par une famille d'artisans. La loi favorisait donc ainsi, non seulement les agriculteurs, mais aussi les artisans ruraux modestes dont le travail contribue à la vie agricole.

Cette législation est restée en vigueur jusqu'à la loi du 9 novembre 1940, dont l'article 13 a abrogé purement et simplement les articles 414 et 414 bis du Code de l'Enregistrement relatifs aux successions comprenant des immeubles à usage d'exploitation agricole ou artisanale.

Le législateur a considéré qu'il n'y avait pas lieu de maintenir les exonérations accordées en cette matière par la loi de 1931 et le décret de 1939. En effet, la loi du 9 novembre 1940 dégrève entièrement ou d'une façon très sensible toutes les successions dévolues à plus de deux enfants. Comme nous le verrons dans notre chapitre II, lorsque le défunt laisse trois enfants la succession n'est imposable que si l'actif dépasse 500.000 francs. Or, les lois antérieures avaient eu pour but d'encourager les familles paysannes et ce but est atteint d'une façon plus simple et plus certaine en appliquant les nouvelles déductions qui sont communes à toutes les familles.

En effet, pour qu'un agriculteur puisse exploiter son domaine avec le concours de sa famille, il faut que cette famille soit assez nombreuse et, dans ce cas, elle profite des nouvelles exonérations.

En conséquence, les successions visées par l'article 13 de la loi du 31 mars 1931 et le décret du 21 avril 1939 sont retombées sous le droit commun au point de vue fiscal.

Il nous paraît cependant intéressant d'exposer ici le régime de faveur dont ces successions ont bénéficié dans la période de 1931 à 1940. Nous indiquerons donc quelles étaient :

- 1° Les conditions de fond de l'exonération ;
- 2° Ses conditions de forme ;
- 3° Sa portée.

I. — CONDITIONS DE FOND DE L'EXONÉRATION

Les conditions de fond requises par la loi étaient relatives : 1° à la personne de l'héritier ; 2° aux caractères de l'immeuble ; 3° au mode d'exploitation de l'immeuble.

1. — Conditions de fond relatives à la personne de l'héritier.

L'article 18 de la loi du 31 mars 1931 est ainsi conçu :

« Pour la perception de la taxe successorale et des droits de mutation par décès, la valeur des immeubles définis par la loi du

22 février 1931 est déduite de l'actif net global des successions *en ligne directe descendante...* »

Etaient donc dispensés du paiement des droits les enfants du défunt et leurs descendants.

Sous le régime de la loi du 31 mars 1931, l'exonération ne pouvait être revendiquée par aucun autre héritier du défunt, notamment par l'époux survivant, même pour sa part dans les immeubles ruraux ou artisanaux.

Le décret du 21 avril 1939 a étendu l'exemption au conjoint survivant.

En ce qui concerne les légataires ou donataires du défunt, ils demeuraient toujours exclus du privilège.

Quant aux enfants adoptifs, l'Administration admettait qu'ils pouvaient profiter de la dispense, lorsqu'ils rentraient dans l'un des cas d'exception prévus par l'article 22 de la loi du 16 avril 1930 (1) (article 420 du Code de l'Enregistrement) (Rép. M. F., J. O. 13 janvier 1933 : Chambre, débats, page 24).

2. — *Conditions de fond relatives aux caractères de l'immeuble.*

On examinera : A) La composition et la destination de l'immeuble ; B) La valeur de l'immeuble.

A) *Composition et destination de l'immeuble.*

Pour déterminer les immeubles dont la valeur était déduite de l'actif global net des successions en ligne directe, l'article 18 de la loi du 31 mars 1931 se référait à la loi du 22 février 1931 sur le bien de famille.

Cette disposition était ainsi conçue :

« Le bien de famille pourra comprendre, soit une maison ou portion divise de maison, soit à la fois une maison et des terres attenantes ou voisines occupées et exploitées par la famille, soit une maison avec boutique ou atelier et le matériel ou outillage la garnissant, occupés et exploités par une famille d'artisans... »

En vertu de ce texte, ces immeubles comprenaient :

(1) 1° Enfants issus d'un premier mariage du conjoint de l'adoptant ; 2° pupilles de la Nation ou de l'Assistance publique ainsi qu'orphelins d'un père ; 3° adoptés qui, pendant leur minorité et pendant six ans au moins, auront reçu de l'adoptant des secours et des soins ininterrompus ; 4° (4^e cas prévu par l'article 12 de la loi (p. 37) du 31 décembre 1938) adoptés dont le ou les adoptants ont perdu, morts pour la France, tous leurs descendants en ligne directe.

1° Soit une maison ou portion divise de maison.

Si une maison peut être érigée en bien de famille, il n'en résulte pas que l'exonération puisse lui être applicable. La loi vise les immeubles à usage d'exploitation agricole ou artisanale. Or, on ne peut concevoir une propriété agricole composée uniquement d'une maison d'habitation sans terres à exploiter.

2° Soit à la fois une maison et des terres attenantes ou voisines occupées et exploitées par la famille.

L'exploitation agricole devant obligatoirement comprendre des locaux d'habitation et des terres, l'exonération ne pouvait être accordée si, de cette exploitation ne dépendait pas une maison (R. E. 10.382).

L'expression « terres voisines » ne désigne pas seulement les terres situées dans les alentours immédiats de la maison d'habitation du défunt ; elle vise également les immeubles situés dans les divers lieux de la commune où habitait le défunt, et même dans les communes limitrophes, dès lors que leur éloignement de la résidence du défunt n'empêchait pas ce dernier de les exploiter lui-même, sans autre concours que celui de sa famille et d'un seul domestique (Instruction 4121, paragraphe 22) (D. M. F. 19 janvier 1932).

3° Soit une maison avec boutique ou atelier et le matériel ou outillage le garnissant, occupés et exploités par une famille d'artisans.

Il importait peu que le matériel ou l'outillage artisanal ait ou non le caractère d'immeuble par destination. Cette hypothèse était la seule où une maison sans terres était susceptible d'être exonérée (R. E. 9.892 IX).

La question s'est posée de savoir si l'exemption pouvait être accordée à la succession d'un agriculteur ne possédant aucun cheptel ou matériel.

Cette question a été résolue par l'affirmative.

La loi du 22 février 1931 sur la constitution du bien de famille ne faisant pas mention du cheptel, le silence de la loi autorisait à considérer que l'existence de ce cheptel n'était pas indispensable.

On peut très bien admettre que le défunt exploitait lui-même ses terres, sans aucun matériel ou cheptel ; il pouvait emprunter

ceux de ses voisins ou amis, ou encore utiliser ceux appartenant aux membres de sa famille qui l'aidaient dans son exploitation.

Quoi qu'il en soit, à défaut de restriction dans le texte de l'article 18, l'absence de matériel ou de cheptel ne pouvait faire obstacle au bénéfice de l'exemption d'impôt, dès lors que toutes les conditions prévues pour l'application de cette exemption étaient remplies.

B) *Valeur de l'immeuble.*

L'article unique de la loi du 22 février 1931, auquel se réfère la loi du 31 mars 1931, détermine la valeur des immeubles pouvant constituer un bien de famille.

Cet article s'exprime ainsi :

« La valeur dudit bien, y compris celle du cheptel, du matériel, outillage et immeuble par destination, ne devra pas, lors de sa fondation, dépasser 40.000 francs. »

L'article 10 de la loi fiscale du 31 décembre 1935 (Instruction 4.249 paragraphe 2, R. E. 10.520) a porté de 40.000 à 50.000 fr. le maximum à concurrence duquel la valeur des biens visés par la loi échappait à l'impôt.

Le décret-loi du 21 avril 1939 a élevé encore ce maximum, et l'a porté à 100.000 francs.

Le chiffre de 100.000 fr. représentait la valeur jusqu'à concurrence de laquelle les immeubles visés par la loi pouvaient être déduits, pour la perception des droits de mutation par décès.

Mais il importait peu que l'exploitation du défunt eût une étendue plus grande. Dès lors que les immeubles recueillis en totalité ou en partie satisfaisaient par ailleurs aux conditions de la loi fiscale et étaient susceptibles, en raison de leur nature et de leur composition, d'être constitués en bien de famille, la valeur de cette partie pouvait être déduite de l'actif global net de la succession (Rép. min. Fin. J. O. du 3 juin 1932, Sénat, page 864 n° 1371).

3. — *Conditions de fond relatives au mode d'exploitation de l'immeuble.*

On étudiera : A) L'usage dont les immeubles étaient susceptibles ; B) L'exercice effectif de l'exploitation par le défunt.

A) *Usage dont les immeubles étaient susceptibles :*

a) *Exploitation agricole.*

En vertu de l'Instruction 4.099, les immeubles devaient se prêter à une exploitation agricole ; abstraction faite de la maison,

ils devaient donc rentrer dans l'une des catégories suivantes : terres labourables, prairies et pâtis, vignes, jardins, vergers et autres terrains pour la culture fruitière, terres à usage de culture maraîchère, pépinières, bois, aulnaies, saussaies et oseraies (Rapp. loi du 25 juin 1920, art. 2).

b) *Exploitation artisanale.*

Les exploitations artisanales à l'usage desquelles les immeubles devaient être affectés étaient exclusivement celles désignées par l'article 9 du décret du 9 février 1921 (Instruction 3.677 annexe 2 page 38), c'est-à-dire les exploitations des petits artisans ruraux, faisant partie d'un syndicat agricole (Maréchaux-ferrants, forgerons, réparateurs de machines-outils, d'instruments ou de bâtiments agricoles, bourreliers, sabotiers, tonneliers, charrons, etc.).

B. — *Exercice effectif de l'exploitation par le défunt.*

L'une des conditions fixées par l'article 18 de la loi du 31 mars 1931 pour l'exonération d'impôt qu'il prévoyait était que :

« L'exploitation à exonérer ait été assurée par le *de cujus* avec l'aide de sa famille et d'un seul domestique ou ouvrier. »

1. — *Le de cujus.*

L'exploitation personnelle du défunt n'impliquait pas sa participation directe et effective à tous les travaux que nécessite la profession d'agriculteur ou d'artisan. En fait, le défunt pouvait même ne participer à aucun des travaux matériels et se borner à diriger et à conduire l'exploitation.

Le cultivateur ou l'artisan qui surveille et distribue le travail exploite aussi personnellement que celui qui se charge des tâches principales en se faisant aider pour les besognes accessoires.

2. — *Sa famille.*

Le sens du mot famille a été précisé par l'article 5 du décret du 1^{er} septembre 1931 :

« La famille s'entend du conjoint, des ascendants et des descendants. »

Cette définition s'inspire des termes de l'article 10 de la loi du 30 juin 1923 sur le régime fiscal des artisans, qui autorise le concours de la femme, du père et de la mère, des enfants et petits-enfants. Mais, conçue en termes plus généraux, elle ne fixe aucune

limitation dans le degré pour les parents en ligne directe susceptibles d'apporter leur aide (*Journ. de l'Enregistrement* 35.320 bis).

3. — *Un seul domestique ou ouvrier.*

Pour que l'exonération fût accordée, il fallait que le défunt n'eût reçu d'autre aide, en dehors de sa famille, que celle d'un seul domestique ou ouvrier.

D'après la loi, l'emploi de plusieurs journaliers, même à l'époque des gros travaux, aurait été de nature à faire obstacle à l'application de l'exemption.

Cette solution était trop rigoureuse. Les cultivateurs peuvent rarement se contenter d'un seul domestique au moment des gros travaux ; dès lors, si l'aide exceptionnelle à laquelle ils ont recours, à cette époque, avait dû entrer en ligne de compte pour l'application de l'article 18, la plupart des exploitations agricoles se seraient vu refuser le bénéfice de cette disposition.

Ne saurait être assimilé au concours purement occasionnel d'un domestique, celui d'un apprenti à demeure chez l'artisan. Pour ce dernier, il faut interpréter la loi plus rigoureusement, puisqu'il est facile de déterminer exactement le nombre d'ouvriers qu'il emploie.

L'exploitation devant être assurée personnellement par le défunt, cette condition supposait qu'il avait la libre disposition des biens ruraux. Par suite, l'exonération n'était pas applicable aux immeubles dont le défunt était seulement nu propriétaire (*Instruction* 4.648, parargaphe 21, R. E. 10.036).

En transmettant la jouissance de ses biens à un tiers, le défunt avait nettement manifesté son intention de renoncer à une exploitation directe; il importait peu que, malgré cette location, il ait continué à apporter son aide à son locataire : du fait qu'il avait abandonné la direction de l'exploitation, les conditions exigées par le texte n'étaient plus remplies (Cf. Rép. M. F. à la Q. n° 10.258 posée le 22 novembre 1934, *J. O.* du 30 janvier 1935, Chambre, débats, page 268).

En ce qui concerne la succession de la femme de l'exploitant, il convenait de faire une distinction.

S'agissait-il de la femme d'un exploitant rural, sa succession remplissait les conditions nécessaires pour être exonérée ; en effet, dans la culture, la femme agissait à titre principal, conjointement avec son mari.

S'agissait-il au contraire, de la femme d'un artisan, les conditions exigées n'étaient plus remplies, car la profession d'un arti-

san rural ne se conçoit pas en dehors du travail de l'homme, et la tâche de la femme, exclusive de toute fabrication, est une tâche secondaire.

II. — CONDITIONS DE FORME DE L'EXONÉRATION

Ces conditions étaient relatives : 1° Aux mentions spéciales dans la déclaration ; 2° aux justifications à fournir ; 3° à la souscription de l'engagement.

1. — *Mentions spéciales dans la déclaration.*

L'article 2 du décret du 1^{er} septembre 1931 a fixé comme suit les obligations des déclarants :

« La déclaration de succession doit contenir une évaluation détaillée des immeubles dont la valeur peut être déduite de l'actif net, par application du premier alinéa de l'article 18 de la loi du 31 mars 1931 ; elle doit mentionner en outre les indications cadastrales de chaque immeuble (section, lieudit, nature de cultures, classe, contenance, revenu) à moins qu'un extrait de la matrice ne soit déposé en même temps au bureau de l'Enregistrement. Les immeubles par destination, s'il en existe, sont évalués distinctement. »

2. — *Justifications à fournir.*

« Les héritiers justifient que les immeubles satisfont aux conditions fixées par l'article 18, paragraphe 1^{er} (n^{os} 1 et 2) de la loi du 31 mars 1931, par une déclaration attestant :

« 1° Si ces immeubles comprennent à la fois une maison et des terres attenantes ou voisines :

« a) Que la maison était exclusivement affectée à l'habitation du défunt et de sa famille et à l'usage d'exploitation agricole ;

« b) Que les terres attenantes ou voisines étaient, au jour du décès, exploitées personnellement par le défunt sans autre concours que celui de sa famille et d'un seul domestique ;

« 2° S'il s'agit d'une maison avec boutique ou atelier :

« a) Que cette maison servait exclusivement à l'habitation du défunt et de sa famille et à l'exercice de la profession du défunt ;

« b) Que le défunt exerçait exclusivement l'une des professions désignées par l'article 9 du décret du 9 février 1921, sans autre concours que celui de sa famille et d'un seul ouvrier ;

« Si les immeubles sont à usage d'une exploitation artisanale, les héritiers justifient, en outre, que le défunt faisait partie d'un syndicat agricole, au moyen d'un certificat délivré par le Président du syndicat.

« La déclaration souscrite par les héritiers doit être vérifiée par les services compétents de l'Administration des Finances.

« Les déclarations et certificats prévus par le présent article sont établis sur papier libre ». (Décret du 1^{er} septembre 1931, article 3.)

3. — *Souscription de l'engagement.*

La loi imposait une autre condition à l'exonération : les héritiers ou l'un d'eux devaient prendre l'engagement de continuer, de la même manière que le défunt, l'exploitation des biens pendant les cinq années qui suivent l'ouverture de la succession. Cet engagement pris par l'un quelconque des héritiers du défunt avait pour effet d'affranchir des droits non seulement la part du souscripteur de cet engagement dans les immeubles visés par la loi, mais également la part de ses cohéritiers dans les mêmes biens.

Il convient d'examiner pour l'étude de cet engagement : A) les qualités requises pour souscrire l'engagement ; B) les formes de l'engagement ; C) la justification de l'accomplissement de l'engagement ; D) l'engagement subsidiaire.

A) *Qualités requises pour souscrire l'engagement.*

D'après l'article 2 du décret du 21 avril 1939, cet engagement pouvait être souscrit indifféremment, soit par le ou les héritiers ou l'un d'entre eux, soit par le conjoint survivant.

Si les héritiers ou l'un d'entre eux avaient la capacité civile, l'engagement devait être souscrit par ceux ou celui qui entendaient continuer l'exploitation du défunt.

Un mandataire pouvait s'engager à la place de l'héritier, à la condition que la procuration fût rédigée en termes précis. (Cf. R. M. F. à la Q. E. n° 15.996 posée le 19 mars 1936 par M. Robert Jardillier, député.)

En dehors de ce cas, il n'était pas nécessaire que l'engagement fût écrit de la main de celui qui s'engageait. En effet, à défaut de disposition spéciale dans l'article 18 de la loi du 31 mars 1931 ou dans l'article 4 du décret du 1^{er} septembre 1931, l'engagement dont il s'agit restait soumis aux règles du droit commun.

C'était un engagement sous seing privé pur et simple, qui n'avait pas directement trait au paiement d'une somme d'argent. Il pouvait être écrit par un tiers et signé par le contractant. (Rap. Dall. Rép. prat., v° Preuve, n° 501 et suivants.)

Si l'héritier était militaire, il n'était pas pour cela incapable de contracter l'engagement, bien que l'Administration ait la certi-

tude que cet héritier ne pourrait, au moins pendant un certain temps, exploiter lui-même les biens exonérés ni même le plus souvent assurer la direction de l'exploitation, en raison de son éloignement.

Mais, si cet héritier, à l'expiration de son service légal, contractait un rengagement militaire, il perdait le bénéfice de l'exonération et les droits non acquittés devenaient immédiatement exigibles.

Dans le cas où tous les héritiers étaient incapables, l'engagement était souscrit par le représentant légal (mari, tuteur, curateur, administrateur légal) de l'un d'eux, ou par plusieurs des représentants légaux des héritiers.

B) *Formes de l'engagement.*

L'engagement, dit l'article 4, « est souscrit au pied de la déclaration ». Il énonce que le souscripteur s'oblige à poursuivre, pendant un délai de cinq ans à dater du jour du décès, l'exploitation agricole ou artisanale du défunt, avec le seul concours de sa famille et d'un seul domestique ou ouvrier.

C) *Justification de l'accomplissement de l'engagement.*

Pour permettre à l'Administration de s'assurer que l'engagement dont il s'agit a été rempli, le même article 4 du décret obligeait le souscripteur à rapporter au bureau qui avait reçu la déclaration, et dans le mois qui suit l'expiration de chacune des cinq années postérieures au décès :

1° Un certificat délivré par le maire et attestant que l'exploitation des biens exonérés avait été continuée sans interruption par un ou plusieurs des souscripteurs avec le seul concours de leur famille et d'un domestique ou ouvrier ;

2° Si l'exploitation assurée par le défunt était une exploitation artisanale, les souscripteurs de l'engagement devaient, en outre, justifier, aux mêmes époques, qu'ils faisaient partie d'un syndicat agricole, au moyen d'un certificat délivré par le président du syndicat.

Les certificats des maire et président du syndicat étaient rédigés sur papier libre.

D) *Engagement subsidiaire.*

Si le souscripteur de l'engagement n'exécutait pas ses obligations, le complément de droits devenait exigible. S'il décédait avant l'expiration des cinq années prévues, le complément était

également exigible, « à moins que l'engagement prévu ne fût pris, pour la période restant à courir, par un des autres descendants du *de cuius* ». (Article 18 de la loi.)

En ce qui concerne ce nouvel engagement, l'article 6 du décret disposait :

« L'engagement prévu par le 4^e alinéa de l'article 18 de la loi du 31 mars 1931 est souscrit sur papier libre, au bureau de l'Enregistrement qui a reçu la déclaration, dans les trois mois du décès du souscripteur du premier engagement :

« a) Soit par l'un des cohéritiers du souscripteur prédécédé ;

« b) Soit par l'un des héritiers de ce souscripteur, possédant en outre la qualité de descendant de l'auteur de la succession qui a donné lieu au premier engagement.

« Si l'intéressé est incapable, l'engagement est souscrit en son nom par son représentant légal.

« Le souscripteur du nouvel engagement est tenu de justifier, dans les conditions fixées par les alinéas 2, 3 et 4 de l'article qui précède, qu'il satisfait à son engagement. »

III. — PORTÉE DE L'EXONÉRATION.

Il convient d'étudier dans trois numéros :

1^o L'application de l'exonération ; 2^o Le défaut d'exécution de l'engagement ; 3^o Le privilège du Trésor.

I. — Application de l'exonération.

Antérieurement au décret-loi du 21 avril 1939, le régime de faveur accordé par la loi du 31 mars 1931 consistait seulement en une exonération des droits de mutation par décès pour les biens ruraux ou artisanaux ayant une valeur maximum primitivement de 40.000 francs, puis, à partir de la loi du 31 décembre 1935 (article 10 modifiant l'article 414 du Code de l'Enregistrement) de 50.000 francs.

Le décret-loi du 21 avril 1939 a élevé ce maximum à 100.000 francs. Il a, en outre, accordé une réduction de 50 % des droits de mutation par décès en faveur du ou des héritiers qui continueraient l'exploitation (création de l'article 414 bis du Code de l'Enregistrement).

A) Exonération de la loi du 31 mars 1931 (Code de l'Enregistrement, art. 414).

D'après l'article 18 de la loi du 31 mars 1931, l'application de l'exonération avait lieu par voie de déduction, sur l'actif global des successions en ligne directe ou descendante.

Exemples empruntés à l'Instruction 4099 :

1° Primus, veuf, décède, laissant deux enfants.

L'actif de la succession se compose d'une ferme d'une valeur au décès de 30.000 francs et d'autres biens meubles et immeubles, d'une valeur de 20.000 francs. La succession est grevée d'un passif de 10.000 francs.

— Actif successoral	Fr.	50.000	»
— A déduire, passif		10.000	»
Reste		40.000	»
— A déduire, valeur du patrimoine rural		30.000	»
— Reste soumis au droit de mutation par décès		10.000	»

2° Les biens ruraux et artisanaux dépendent de la communauté entre le défunt et le conjoint survivant. Il n'y a pas de reprises.

La fraction à déduire est celle qui correspond à la part revenant à la succession.

Si les biens, ruraux et artisanaux, dépendent pour partie de la communauté et pour partie de la succession, à la part de la succession dans les biens de communauté, on ajoutera la valeur des biens propres.

A..., époux de B..., décède, laissant un enfant, C...

L'actif de communauté se compose de biens ruraux, d'une valeur de 25.000 francs et d'autres biens d'une valeur de 15.000 fr. L'actif est grevé d'un passif de 10.000 francs. Il n'y a ni reprises, ni récompenses. Les propres de la succession comprennent des biens ruraux d'une valeur de 15.000 francs et d'autres biens estimés 10.000 francs. L'époux survivant a renoncé à son usufruit.

L'actif de la succession se décomposera comme suit :

	Biens ruraux		Autres Biens		Total
— 1/2 de l'actif commun. Fr.	12.500	»	7.500	»	20.000 »
— Propres	Fr.	15.000	»	10.000	» 25.000 »
Total	27.500	»	17.500	»	45.000 »
— A déduire, 1/2 du passif commun.....					5.000 »
— Reste comme actif net	Fr.				40.000 »
— A déduire, valeur des biens ruraux exonérés....					27.500 »
— Reste passible des droits de mutation par décès. Fr.					12.500 »

3° Pour le cas où les époux ont des reprises à exercer, l'article 1^{er} du décret du 1^{er} septembre 1931 s'exprimait comme suit :

« Lorsque les immeubles visés au 1^{er} alinéa de l'article 18 de la loi du 31 mars 1931 dépendent d'une communauté, les reprises du conjoint survivant et celles de la succession sont présumées, sauf déclaration contraire des héritiers, devoir être exercées en vue de la liquidation de la taxe successorale et des droits de mutation par décès, de la manière prévue par l'article 1471, 2^e alinéa du Code civil. »

Les reprises s'imputaient donc, d'office, à défaut d'indication contraire par les parties, d'abord sur l'argent comptant, ensuite sur le mobilier et subsidiairement sur les immeubles de la communauté. (Code civil, article 1471, 1^{er} alinéa.)

Les déclarants pouvaient, à leur gré, modifier cet ordre, soit dans la déclaration de succession, soit dans un partage ultérieur. (Instruction 4099, page 13.)

Primus décède, laissant sa femme Secunda, usufruitière, qui renonce à son usufruit, et un enfant Tertius.

L'actif de communauté comprend de l'argent comptant d'une valeur de 2.000 fr., des valeurs de bourse évaluées à 5.000 fr., des meubles meublants d'une valeur de 13.000 fr. et des immeubles ruraux d'une valeur de 30.000 fr., soit au total 50.000 fr.

Le passif de la communauté s'élève à 10.000 fr. Les propres du défunt comprennent des immeubles ruraux d'une valeur de 10.000 fr. et d'autres immeubles d'une valeur de 25.000 fr. Les reprises de la veuve s'élèvent à 15.000 fr. et celles de la succession à 15.000 fr.

A défaut d'indication spéciale, les reprises s'exerceront comme suit :

1° Reprises de la veuve :

Argent comptant	Fr.	2.000	»
Autres biens meubles		13.000	»
			15.000 »

2° Reprises de la succession :

Autres biens meubles (valeurs de bourse)	Fr.	5.000	»
Immeubles ruraux		10.000	»
			15.000 »
Total des reprises			30.000 »

Reste à partager sur l'actif de la communauté :

50.000 fr. — 30.000 fr. = 20.000 fr.

L'actif de la succession se décomposera donc comme suit :

	Biens ruraux	Autres Biens	Total
— Reprises de la succession	Fr. 10.000 »	5.000 »	15.000 »
— 1/2 du boni de communauté	10.000 »		10.000 »
— Propres	10.000 »	25.000 »	35.000 »
Total	30.000 »	30.000 »	60.000 »
— A déduire, 1/2 du passif commun.....			5.000 »
— Reste comme actif net			55.000 »
— A déduire, valeur des biens ruraux exonérés.....			30.000 »
— Reste passible des droits de mutation par décès.			25.000 »

B) Réduction du décret du 21 avril 1939 (Code enreg. art. 414 bis).

La réduction de 50 % des droits de mutation par décès, prévue par l'art. 414 bis du Code de l'Enregistrement, créé par l'article 2 du décret-loi du 21 avril 1939, en faveur des héritiers continuant l'exploitation agricole ou artisanale du défunt, était subordonnée à deux conditions :

1° La succession devait comprendre une exploitation agricole et avoir obtenu, en ce qui concerne cette exploitation, la déduction prévue par l'article 414 du Code de l'Enregistrement. Les successions artisanales, qui n'étaient pas visées par le nouveau texte, ne pouvaient, par conséquent, bénéficier de la mesure.

2° L'actif global net de la succession, compte tenu de la valeur des immeubles à usage d'exploitation agricole, ne devait pas dépasser 200.000 francs.

Cet actif s'entendait de tous les biens existant au décès, y compris le montant des rapports effectués par les cohéritiers et déduction faite du passif. (Instruction 4422, paragraphe 2.)

La réduction portait sur l'intégralité des droits dont le bénéficiaire était personnellement débiteur, quelle qu'en fut l'importance et alors même qu'une partie de ces droits serait afférente à des biens autres que l'exploitation agricole ou encore à des legs particuliers ou à titre universel.

Exemples de l'application de la réduction :

1° Un veuf meurt, laissant son fils pour lui succéder :

a) L'actif net de la succession s'élève à..... 250.000 »
dont 60.000 fr. de biens ruraux exonérés.

Actif net de la succession 250.000 »
A déduire, valeur des biens ruraux exonérés..... 60.000 »

Reste, passible des droits Fr. 190.000 »

Les droits sont exigibles sur 190.000 fr., sans réduction aucune, puisque l'actif global de la succession dépasse 200.000 fr.

b) L'actif net de la succession s'élève à..... Fr. 180.000 »
dont 60.000 fr. de biens ruraux exonérés.

Actif net de la succession..... 180.000 »
A déduire, valeur des biens ruraux exonérés..... 60.000 »

Reste, passible des droits 120.000 »

Les droits sont exigibles sur 120.000 fr. avec réduction de 50 %.

Droits dus sur 120.000 fr. Fr. 8.175 »

Réduction de 50 % : 8.175 × 50

100 4.087 50

Reste à payer 4.087 50

2° A... décède, laissant sa femme, âgée de 76 ans, usufruitière du quart, et deux enfants.

L'actif net de la succession s'élève à 180.000 fr., dont 60.000 fr. de biens ruraux exonérés.

Actif net de la succession Fr. 180.000 »
A déduire, valeur des biens ruraux exonérés..... 60.000 »

Reste, passible des droits Fr. 120.000 »

revenant à la femme pour un quart, soit 30.000 fr. en usufruit.

Valeur de l'usufruit (76 ans) $1/10^e$ Fr. 3.000 »

Reste aux enfants 117.000 »

dont la moitié à chacun d'eux 58.500 »

L'impôt se liquidera comme suit :

1° Droits sur l'usufruit :

Droits dus sur 3.000 fr.....	Fr. 60 »
Réduction de 50 % : 60×50	
$\frac{\quad}{100} =$	30 »

Reste à payer	<u>30 »</u>
---------------------	-------------

2° Droits sur la part de chaque enfant :

Droits dus sur 58.500 fr.	Fr. 1.507 50
Réduction de 50 % : $1.507,50 \times 50$	
$\frac{\quad}{100}$	753 75

Reste à payer	<u>Fr. 753 75</u>
---------------------	-------------------

Qu'il s'agit de la réduction de 50 % sur la fraction des droits dus par le conjoint ou les héritiers s'engageant à continuer l'exploitation, ou qu'il s'agit de l'exonération totale des droits pour les biens ruraux ou artisanaux, lorsque la succession était appelée à bénéficier d'autres réductions, en vertu de dispositions différentes, ces réductions devaient s'opérer sur le reste de l'actif.

Il en était ainsi notamment de la réduction par enfant en plus du deuxième, prévue par l'article 408 du Code de l'Enregistrement, et qui devait être calculée sur l'actif taxable (R. E. 10,079-IX).

De plus, en vertu de l'adage « exemption équivaut à paiement », le passif grevant la succession devait être déduit intégralement de l'actif autre que les biens ruraux ou artisanaux bénéficiant de l'exonération.

II. — Défaut d'exécution de l'engagement.

L'exonération accordée en faveur des biens ruraux ou artisanaux était subordonnée à la condition que les héritiers, ou l'un d'entre eux, souscrivent l'engagement de continuer l'exploitation des biens de la même manière que le défunt, pendant cinq ans.

L'interprétation des lois fiscales étant de droit étroit, le défaut d'observation de l'engagement souscrit rendait immédiatement exigible la fraction des droits de mutation par décès applicable aux biens provisoirement exonérés.

De même, la donation-partage des biens exonérés faite par l'héritier avant d'avoir rempli son engagement, lui faisait perdre le bénéfice de la dispense des droits (R. E. 10.832-VI).

Il en était encore ainsi, en cas d'échange ou de vente des biens exonérés, par l'héritier, dans les cinq années de l'ouverture de la succession.

Cependant, si la vente ou l'échange portait sur une parcelle représentant une fraction peu importante de l'exploitation agricole, cette opération ne pouvait mettre obstacle à la constitution de l'exploitation en bien de famille, surtout lorsque l'héritier avait conservé tous les bâtiments et la presque totalité des terrains qui la composaient. Dès lors, le surplus de cette exploitation continuant à remplir les conditions prévues par la loi du 22 février 1931, la vente ou l'échange dont il s'agit ne pouvait que donner ouverture à un complément de droit de mutation sur la valeur vénale au jour du décès, de la parcelle aliénée ou échangée.

Quant au partage entre des cohéritiers ayant tous pris l'engagement prévu par la loi, il restait sans influence sur l'exemption accordée (Cf. R. M. F. à Q. E. n° 1.485, posée le 7 juin 1932 par M. Néron, sénateur, *J. O.* du 17 septembre 1932, Sénat, débats, page 1.192).

Enfin, l'héritier souscripteur de l'engagement ne perdait pas le bénéfice de l'exonération, s'il se faisait aider dans l'exploitation par des ouvriers agricoles, au moment des gros travaux, à la condition, toutefois, que cette aide fût purement occasionnelle (R. E. 10.382-VII).

De même que la déduction, la réduction de 50 % n'était que provisoire ; elle ne pouvait devenir définitive que lorsque le ou les souscripteurs de l'engagement avait produit le dernier certificat exigé par le décret du 1^{er} septembre 1931 et justifié ainsi de l'exécution complète des obligations contractées.

En cas d'inobservation de l'engagement, la fraction des droits dont les héritiers ou le conjoint survivant avaient été provisoirement dispensés devenait immédiatement exigible.

III. — *Privilège du Trésor.*

Dans le cas où le complément de droit était devenu exigible, par suite de la non exécution des conditions imposées, la loi accordait au Trésor le privilège sur les revenus de l'article 32 de la loi du 22 frimaire an VII (1), et, en outre, assimilant ce

(1) Ce privilège institué par l'article 32 de la loi du 22 frimaire an VII sur les revenus des immeubles héréditaires pour le paiement des droits de mutation par décès a été supprimé par le décret-loi du 30 octobre 1935, qui a accordé à l'Administration un privilège général sur les meubles et effets mobiliers des redevables, pour le paiement de tous les droits d'enregistrement.

complément à un paiement différé, un privilège sur l'immeuble même, avec obligation d'inscription dans les six mois de la déclaration de succession. Les frais d'inscription étaient à la charge des contribuables (R. M. F. J. O. du 12 mars 1932, page 1.408, n° 15.143).

SECTION V

TRAVAUX DE CONSTRUCTION ET DE RÉPARATION SUR IMMEUBLES

Le décret du 12 novembre 1938 a prévu, dans son article premier, qu'il pourrait être procédé « par décrets contresignés du Président du Conseil et du ministre des Finances, à toutes réductions ou aménagements d'impôts susceptibles de favoriser la création d'entreprises nouvelles, ou l'extension d'entreprises existantes ».

En exécution de cet article, des mesures qui tendent à l'assouplissement de la fiscalité, tant en matière d'impôts directs que d'enregistrement, ont été prises pour encourager la construction.

Parmi ces mesures, les plus importantes sont celles de deux décrets du 28 février 1939, relatifs, l'un à la construction de nouveaux immeubles, l'autre aux réparations et aménagements effectués sur des immeubles. Ces décrets sont reproduits sous les articles 414 bis et 414 ter nouveaux du Code de l'Enregistrement (Instruction 4.406).

Ces mesures ont eu pour but de faciliter la reprise de la construction immobilière, en accordant des avantages fiscaux aux personnes visées par ces décrets. Certains de ces avantages concernent les droits de mutation par décès en accordant aux redevables, sous certaines conditions, l'exonération de ces droits.

On étudiera dans trois paragraphes : 1° Les conditions de fond de l'exonération ; 2° Les conditions de forme ; 3° Les effets de l'exonération.

I. — CONDITIONS DE FOND DE L'EXONÉRATION

L'article 3 du décret du 28 février 1939 (art. 414 bis C. E.) dispose que, pour l'assiette des droits de mutation par décès, à l'exception de ceux perçus sur les successions entre parents au delà du quatrième degré ou entre personnes non parentes, la valeur des immeubles bâtis dont la construction a été commencée entre le 1^{er} mars 1939 et le 1^{er} octobre 1939, et achevée avant le 1^{er} janvier 1941, n'entre pas en ligne de compte, à la condition que ces immeubles n'aient fait l'objet d'aucune mutation de pro-

priété antérieure (le délai d'achèvement a été prorogé jusqu'au 1^{er} janvier 1942, par la loi du 12 novembre 1940).

Pour l'application de cette disposition générale, le texte prévoit des conditions de fond. Certaines de ces conditions sont communes à la construction et à la réparation des immeubles nouveaux, d'autres sont spéciales, soit à la construction, soit à la réparation. En conséquence, ce paragraphe sera divisé en trois parties : 1° Les conditions de fond communes à la construction et à la réparation ; 2° Les conditions de fond spéciales à la construction ; 3° Les conditions de fond spéciales à la réparation.

1. — *Conditions de fond communes à la construction et à la réparation.*

1° La déduction à opérer pour la construction et pour la réparation est applicable aux immeubles de toute nature, quelle qu'en soit l'importance, sans qu'il y ait à distinguer s'ils sont à usage d'habitation, industriel, commercial ou agricole, etc... Spécialement il a été reconnu par l'Administration que les travaux de construction d'un pont pour faciliter l'accès d'une exploitation agricole sont susceptibles de bénéficier du dégrèvement (solution du 1^{er} juillet 1939, Instruction 4.465-3).

Mais elle ne concerne que les constructions et les emplacements sur lesquels sont édifiées ces constructions, à l'exclusion des terrains attenants qui n'en constituent pas une dépendance indispensables et immédiates (Cf. art. 172 du Code des Impôts directs) ;

2° La succession doit être échue à l'époux survivant ou à des personnes parentes jusqu'au 4^e degré avec le défunt.

Les successions entre parents au delà du 4^e degré ou entre étrangers sont exclues du bénéfice de la mesure.

2. — *Conditions de fond spéciales à la construction.*

1° Les constructions doivent avoir été commencées entre le 1^{er} mars et le 1^{er} octobre 1939 et être achevées avant le 1^{er} janvier 1941 (délai reporté au 1^{er} janvier 1942 par la loi du 12 novembre 1940). Bien entendu, l'exonération du droit de succession ne peut porter outre la valeur du sol, que sur la partie de l'immeuble déjà construite au jour du décès.

Dans les villes où le permis de construire est obligatoire, les travaux sont réputés commencés le jour de la demande du permis.

Dans les autres localités, les travaux sont réputés commencés à la date indiquée dans la déclaration souscrite en exécution de l'article 161 alinéa 1^{er} du Code des Impôts directs ;

2° Les constructions ne doivent pas avoir déjà fait l'objet d'une mutation de propriété à titre onéreux ou à titre gratuit, antérieurement à l'ouverture de la succession.

3. — *Conditions de fond spéciales à la réparation.*

1° Les travaux d'entretien, de réparation ou d'amélioration doivent avoir été exécutés et payés entre le 1^{er} mars 1939 et le 1^{er} janvier 1940 (délai prorogé jusqu'au 1^{er} janvier 1941 par la loi du 12 novembre 1940) ;

2° Le montant des travaux doit excéder le quadruple de la valeur locative cadastrale de l'immeuble et atteindre au moins 10.000 fr. Pour la détermination de ce minimum, les réparations exécutés et payées du 1^{er} mars 1939 au 1^{er} janvier 1941 entrent seules en lignes de compte ;

3° Les travaux doivent avoir été exécutés et payés par le défunt ; si l'immeuble avait été acquis par lui après l'exécution des réparations, la déduction ne serait pas applicable ;

4° Le défunt ou les précédents propriétaires de l'immeuble ne doivent pas avoir déjà profité d'une exonération à l'occasion de ces mêmes travaux.

C'est, par exemple, ce qui se produirait si l'immeuble réparé venait à faire l'objet d'une acquisition, car, en vertu de l'article 282 bis nouveau du Code de l'Enregistrement, l'acquéreur d'un immeuble bâti peut obtenir la restitution d'une partie des droits de mutation qu'il a payés sur son acquisition, lorsqu'il entreprendra dans l'immeuble acquis des travaux d'entretien, de réparation ou d'amélioration.

II. — CONDITIONS DE FORME DE L'EXONÉRATION

Les conditions de forme sont également relatives les unes à la construction, les autres à la réparation, d'où les deux parties de ce paragraphe : 1° Les conditions de forme relatives à la construction ; 2° Les conditions de forme relatives à la réparation.

1. — *Conditions de forme relatives à la construction.*

A l'appui de la déclaration de succession, les parties doivent fournir sur papier libre :

1° Une copie certifiée conforme par l'autorité compétente, soit du permis de construire, soit de la déclaration que tout propriétaire doit déposer à la mairie de la commune où il a fait édifier une construction, en vue de bénéficier de l'exonération temporaire de l'impôt foncier ;

2° Un certificat du maire précisant la désignation cadastrale des immeubles, les nom, prénoms et domicile du propriétaire et la date d'achèvement des constructions.

Ce certificat doit être enregistré gratuitement au bureau de l'Enregistrement de la situation des biens avant le 1^{er} mars 1941 (délai prorogé jusqu'au 1^{er} mars 1942 par la loi du 12 novembre 1940).

A défaut d'accomplissement de la formalité dans le délai fixé, les parties sont déchues du bénéfice des dispositions nouvelles et ne peuvent prétendre à aucune réduction.

2. — Conditions de forme relatives à la réparation.

En ce qui concerne spécialement la valeur locative cadastrale de l'immeuble et le coût des travaux, les parties avaient à fournir la justification déterminée par l'article 414 *ter* nouveau du Code de l'Enregistrement.

Cette justification ne pouvait résulter que d'un certificat établi par le directeur des contributions directes du département où est situé l'immeuble, auquel les devis, mémoires et factures acquittés devaient être présentés avant le 1^{er} avril 1940. Ce certificat, qui pouvait être établi sur papier non timbré, devait mentionner la désignation cadastrale de l'immeuble et sa valeur locative cadastrale et indiquer le coût des travaux. Il devait être enregistré au plus tard le 1^{er} octobre 1941, à peine de déchéance. La formalité était donnée gratis.

Les parties devaient également justifier de l'accomplissement des autres conditions (voir ci-dessus les conditions de fond). Elles pouvaient établir que ces conditions étaient remplies, par tous les moyens compatibles avec la procédure en matière d'enregistrement, aucun mode spécial de justification n'étant imposé.

III. — EFFETS DE L'EXONÉRATION

Il convient d'étudier : 1° Les effets relatifs à la construction ;
2° Les effets relatifs à la réparation.

1. — Effets relatifs à la construction.

La déduction nouvelle modifie les règles actuelles de la législation uniquement en ce qui concerne l'assiette de l'impôt. Mais la liquidation de l'actif héréditaire a lieu suivant les règles ordinaires et, notamment, lorsque les immeubles donnent lieu à l'exercice de reprises et de récompenses, celles-ci doivent figurer pour leur montant dans la liquidation de l'actif héréditaire, qui

continuera à être établi d'après les règles tracées par le Code civil.

La déduction prescrite par le nouveau texte est faite en tenant compte de certaines considérations, variant avec les différents cas qui peuvent se produire.

On examinera successivement ces divers cas, qui sont les suivants : a) Les immeubles bâtis dépendent en totalité du patrimoine propre de la succession ; b) Les immeubles bâtis dépendent de la communauté entre le défunt et le conjoint survivant ; c) Les immeubles bâtis dépendent de la communauté, mais les époux ou la communauté ont des reprises à exercer ; d) La succession est échue pour partie seulement à des bénéficiaires de la loi.

A) *Les immeubles bâtis dépendent en totalité du patrimoine propre de la succession.*

D'après l'Instruction de l'Enregistrement n° 4.406, on doit procéder à la réduction en défalquant de la part nette revenant à chaque héritier ou légataire exonéré, la valeur des immeubles bâtis, dans la proportion correspondant aux droits de l'héritier ou du légataire dans l'actif héréditaire.

Exemple : Primus, veuf, décède, laissant pour lui succéder, deux enfants :

L'actif de communauté se compose d'immeubles bâtis d'une valeur au décès de 30.000 fr. et d'autres biens immeubles et meubles d'une valeur de 20.000 fr. La succession est grevée d'un passif de 10.000 fr.

Actif successoral	Fr.	50.000	»
A déduire, passif		10.000	»
Reste		40.000	»
dont la moitié revient à chaque enfant.....		20.000	»
A déduire, part de chaque enfant dans l'immeuble bâti		15.000	»
Reste, part nette imposable pour chaque enfant.....		5.000	»

B) *Les immeubles bâtis dépendent de la communauté entre le défunt et le conjoint survivant.*

Lorsque les immeubles bâtis dépendent de la communauté entre le défunt et le conjoint survivant et que les époux n'ont aucune reprise à exercer, la fraction d'actif à distraire de la part nette dévolue à chaque héritier ou légataire dans l'actif héréditaire

devra correspondre aux droits de cet héritier ou légataire dans les immeubles.

S'il existe en outre, des immeubles propres à la succession, la valeur de l'actif à déduire sera liquidée dans les mêmes conditions, en tenant compte des droits de l'héritier dans l'ensemble de ces immeubles.

Exemple : A..., époux de B..., décède, laissant un enfant, C...

L'actif de communauté se compose d'immeubles bâtis d'une valeur de 25.000 fr. et d'autres biens d'une valeur de 15.000 fr. Il n'y a ni reprises, ni récompenses. L'actif est grevé d'un passif de 10.000 fr. Les biens propres du défunt comprennent des immeubles bâtis d'une valeur de 15.000 fr. et d'autres biens estimés 10.000 fr. Le conjoint survivant renonce à son usufruit.

L'actif de la succession se décomposera comme suit :

	Immeubles bâtis		Autres biens		Total
— 1/2 de l'actif commun Fr.	12.500	»	7.500	»	20.000 »
— Propre	15.000	»	10.000	»	25.000 »
Total	Fr. 27.500	»	17.500	»	45.000 »
— A déduire : 1/2 du passif commun.....					5.000 »
— Reste, comme actif net.....					40.000 »
— A déduire, valeur des immeubles bâtis.....					27.500 »
— Reste, actif imposable.....					12.500 »

C. — *Les immeubles bâtis dépendent de la communauté, mais les époux ou la communauté ont des reprises à exercer.*

Dans ce cas, précise l'instruction 4406, l'exercice de ces reprises est présumé opéré, sauf déclaration contraire des héritiers, de la manière prévue par l'article 1471 2^e alinéa du Code civil, c'est-à-dire d'abord sur l'argent comptant, ensuite sur le mobilier et subsidiairement sur les immeubles de communauté.

Pour déterminer la part du défunt dans les immeubles communs, il faut se conformer à cette règle, sous réserve, bien entendu, de l'application de l'article 1471 1^{er} alinéa, d'après lequel « les prélèvements de la femme seront opérés avant ceux du mari ».

Les héritiers ont la faculté d'indiquer, soit dans la déclaration de succession, soit dans un partage ultérieur, les biens qui

devront être ou auront été affectés au paiement des reprises des époux.

Premier exemple : Primus décède, laissant sa femme Secunda, usufruitière, qui renonce à son usufruit, et un enfant, Tertius.

L'actif de communauté comprend de l'argent comptant d'une valeur de 2.000 fr., des valeurs de bourse évaluées à 5.000 fr., des meubles meublants d'une valeur de 13.000 fr. et des immeubles bâtis d'une valeur de 30.000 fr., soit au total 50.000 fr.

Le passif de la communauté s'élève à 10.000 fr. Les propres du défunt comprennent des immeubles bâtis d'une valeur de 10.000 fr. et d'autres immeubles d'une valeur de 25.000 fr. Les reprises de la veuve s'élèvent à 15.000 fr. et celles de la succession à 15.000 fr.

A défaut d'indication spéciale, les reprises s'exercent comme suit :

1° *Reprises de la veuve* :

Argent comptant	Fr.	2.000	»
Autres biens meubles.....		13.000	»
			15.000 »

2° *Reprises de la succession* :

Autres biens meubles (valeurs de bourse) .	5.000	»	.
Immeubles bâtis	10.000	»	
			15.000 »

Total des reprises.....	30.000	»
-------------------------	--------	---

Reste à partager sur l'actif de la communauté :

$$50.000 \text{ fr.} - 30.000 \text{ fr.} = 20.000 \text{ fr.}$$

L'actif de la succession se décompose donc comme suit :

	Immeubles bâtis	Autres biens	Total
— Reprises de la succession	Fr. 10.000	» 5.000	» 15.000
— 1/2 du boni de communauté	10.000	»	10.000
— Propres	10.000	» 25.000	» 35.000
Total..	Fr. 30.000	» 30.000	» 60.000
— A déduire : 1/2 du passif commun.....			5.000
— Reste, comme actif net.....	Fr.		55.000
— A déduire, valeur des immeubles bâtis.....			30.000
— Reste, actif imposable.....	Fr.		25.000

Deuxième exemple : la succession se compose des mêmes éléments que dans le premier exemple, mais le défunt laisse, en sus de son enfant et héritier Tertius, un étranger comme légataire universel de la moitié de sa succession.

L'actif net de la succession se décompose comme suit :

	Part de l'héritier	Part du légataire	Total
— Actif net..... Fr.	27.500 »	27.500 »	55.000 »
— A déduire, part de l'héritier dans les immeubles bâtis : 1/2 de 30.000 fr.	15.000 »		15.000
— Reste, actif imposable. Fr.	12.500 »	27.500 »	40.000 »

D. — *La succession est échue pour partie seulement à des bénéficiaires de la loi* (hypothèse non prévue par l'Instruction).

Exemple : Primus décède, laissant pour lui succéder son père et un cousin au 6^e degré.

L'actif de la succession se compose d'un immeuble bâti d'une valeur de 30.000 fr. et d'autres biens pour 70.000 fr.

Deux cas sont à envisager :

a) L'immeuble bâti est mis au lot de l'ascendant :

	Part de l'ascendant	Part du collatéral	Total
— Actif net..... Fr.	50.000 »	50.000 »	100.000 »
— A déduire, part de l'ascendant dans l'immeuble bâti, soit valeur totale de l'immeuble	Fr. 30.000 »		30.000 »
— Reste, actif imposable. Fr.	20.000 »	50.000 »	70.000 »

b) L'immeuble bâti est mis au lot du collatéral.

Si l'immeuble bâti est mis au lot du collatéral, il ne bénéficie d'aucune exonération, puisqu'il est échu à un parent au 6^e degré. Ce dernier doit payer sur la totalité de sa part.

Quant à l'ascendant, il ne bénéficiera également d'aucune exemption.

2. — *Effets relatifs à la réparation.*

La déduction sur la valeur imposable des immeubles bâtis est autorisée pour le montant du coût des travaux d'entretien, de réparation ou d'aménagement faits sur les immeubles.

Pour l'application de cette exonération, les immeubles bâtis qui ont fait l'objet de travaux sont évalués selon les règles du droit commun, et l'évaluation ainsi obtenue est diminuée du coût des travaux, sans toutefois que la déduction excède les trois quarts des droits exigibles.

Exemple : Une succession dévolue au frère du défunt et comportant un actif de 700.000 francs comprend une maison d'une valeur de 400.000 francs ; cette maison a fait l'objet de travaux dont le coût s'est élevé à 300.000 francs.

Les droits de mutation par décès en les calculant sur 700.000 francs atteignent le maximum de 40 % qui, appliqués à la valeur intégrale de la maison (400.000), donnent 160.000 francs.

Si la valeur de l'immeuble avait été diminuée du montant des travaux, sa valeur taxable serait de (400.000 — 300.000) 100.000 francs. Les droits exigibles alors sur l'ensemble de la succession composé des biens autres que la maison (300.000) et de la maison (100.000) s'élèveraient sur (300.000 + 100.000) 400.000 francs à 159.732 francs s'appliquant à la maison pour :

$$\frac{159.732 \times 100.000}{400.000} = 39.933$$

La différence entre les droits calculés sur la valeur intégrale de la maison (400.000) et la valeur de la maison diminuée du montant des réparations (100.000) est de 160.000 — 39.933 = 120.077.

Comme les $\frac{3}{4}$ des droits exigibles s'élèvent à $\frac{160.000 \times 3}{4}$ soit

120.000 francs ; c'est à cette dernière somme que doit être limitée la réduction, et les droits à percevoir pour la maison seront de (160.000 — 120.000) 40.000 francs.

CHAPITRE II

EXONÉRATIONS ACCORDÉES EN CONSIDÉRATION DE LA PERSONNE DU DÉFUNT

En dehors des exonérations fondées sur la nature ou la situation particulière des biens transmis par décès, il existe un certain nombre de mesures semblables qui sont inspirées par la considération de la personne du défunt, c'est-à-dire, en pratique, de sa situation de famille, des circonstances de son décès ou encore de sa fonction sociale ou économique.

C'est ainsi que le législateur a été amené à édicter des exonérations spéciales concernant :

1° Les successions des militaires ou civils victimes de la guerre de 1914-18 ou de celle de 1939 ;

2° Les successions des pères ou mères de familles nombreuses ;

3° La succession d'un jeune agriculteur bénéficiant du contrat de travail à salaire différé prévu par le décret-loi du 29 juillet 1939.

Nous étudierons dans ce chapitre les conditions et la mesure dans lesquelles ces trois catégories de successions sont exonérées, en distinguant pour chacune les conditions de fond et les conditions de forme.

SECTION I

SUCCESSIONS DES MILITAIRES ET VICTIMES DE LA GUERRE

La guerre de 1914-1918, et, plus tard, celle de 1939, ont donné lieu à une série de mesures d'ordre fiscal ayant pour but d'accorder un traitement de faveur aux successions des militaires tués au combat ou des personnes civiles mortes victimes d'un fait de guerre. Ces mesures se traduisent généralement par une exonération plus ou moins large des droits de mutation par décès. Elles sont l'œuvre des lois et décrets dont l'énumération suit :

1° D'abord, la loi du 26 décembre 1914 exonéra des droits de mutation par décès les successions des victimes de la guerre transmises à des proches parents. Cette disposition a été étendue par la loi du 29 juin 1920 aux successions de toutes les personnes tuées à la suite de faits de guerre ;

2° La loi du 9 avril 1918 exempta des droits de mutation par décès les objets, sommes ou valeurs trouvées sur les militaires morts pour la France ;

3° La loi du 25 février 1928 accorda une exonération partielle aux successions de militaires tués sur les théâtres d'opérations extérieures ;

4° Enfin, signalons en dernier lieu la loi du 31 décembre 1939 dont les articles 10 et 11 remettent en vigueur à l'occasion de la nouvelle guerre, les exonérations fiscales accordées aux successions de militaires et civils victimes de la guerre de 1914-1918.

En raison des différents domaines d'application de ces dispositions légales, il convient d'étudier chacune d'elles dans un paragraphe distinct. Nous étudierons donc successivement :

§ 1. — La loi du 26 décembre 1914 ;

§ 2. — La loi du 9 avril 1918 ;

§ 3. — La loi du 25 février 1928 ;

§ 4. — La loi du 31 décembre 1939 (articles 10 à 12).

§ I. — Loi du 26 décembre 1914

L'article 6 de la loi du 26 décembre 1914 exemptait de l'impôt de mutation par décès les parts nettes recueillies par les ascendants et descendants et par la veuve du défunt dans les successions :

1° Des militaires des armées françaises et alliées de terre et de mer morts sous les drapeaux pendant la durée de la guerre 1914-1918.

2° Des militaires, qui, soit sous les drapeaux, soit après renvoi dans leurs foyers étaient morts dans l'année à compter du décret fixant la cessation des hostilités, de blessures ou de maladies contractées pendant la guerre ;

3° De toutes personnes tuées à l'ennemi au cours des hostilités.

L'article 17 de la loi du 25 juin 1920 a rendu ces dispositions applicables aux ayants droit des personnes tuées dans les conditions déterminées par l'article 2 de la loi du 24 juin 1919. (Victimes civiles de la guerre.)

L'exonération totale des droits de mutation par décès dont bénéficiaient les successions des personnes visées par la loi du 26 décembre 1914 était une mesure tout à fait exceptionnelle.

Prise à une époque où l'Etat avait particulièrement besoin de ressources, cette disposition se justifiait cependant par le fait qu'elle n'entraînait pas une perte pour le Trésor, mais comportait seulement l'abandon de produits sur lesquels il ne devait pas normalement compter.

C'est ce que le rapporteur a si bien fait ressortir dans son exposé présenté à la Chambre lors de la discussion du projet de loi :

« Il serait rigoureux, disait-il, d'exiger le droit de mutation par décès sur les successions transmises à leurs proches parents et à leur veuve par les militaires morts en défendant notre patrie. L'obligation pour les familles qui seront frappées dans leur affection, et souvent aussi dans leurs intérêts matériels, de verser un impôt en argent, alors qu'elles auront si cruellement payé l'impôt du sang, emprunterait aux circonstances le caractère d'une charge véritablement excessive, et il a paru qu'en une telle occurrence, l'Etat devait participer à l'infortune de ces familles en renonçant à la perception de la taxe établie par nos lois sur les transmissions de biens qui s'effectuent par le décès. Si justifié qu'il apparaisse, le principe d'une telle immunité ne trouve cependant à s'appuyer dans notre législation fiscale, sur aucun précédent.

« C'est ainsi notamment que les successions de nos soldats tombés sur les champs de bataille de 1870-71 ont été assujetties à l'impôt de mutation par décès, conformément au droit commun. Mais la campagne actuelle diffère profondément des guerres antérieures de nombreux pères de famille, réservistes ou territoriaux risquent chaque jour de mourir, victimes de leur devoir.

« Toutes ces considérations ont paru de nature à justifier une dérogation au principe de l'assujettissement aux taxes fiscales des successions de militaires. » (1)

A cause du caractère exceptionnel de cette loi, il est nécessaire d'examiner dans quelles conditions de fond et de forme l'exonération s'appliquait.

I. — CONDITIONS DE FOND.

Les conditions de fond requises par la loi du 26 décembre 1914 pour l'application de l'exonération sont relatives : 1° au défunt ; 2° aux héritiers.

(1) Rapport de M. AIMOND (J. O. 24 décembre 1914, Débats parlementaires, Sénat, p. 1325).

a) *Conditions de fond relatives au défunt :*

D'après l'article 6 de la loi, les successions des personnes pouvant bénéficier de l'exonération étaient celles :

1° Des militaires des armées françaises et alliées morts sous les drapeaux ;

2° Des militaires qui, soit sous les drapeaux, soit après renvoi dans leurs foyers, étaient morts dans l'année à compter du décret fixant la cessation des hostilités, de blessures reçues ou de maladies contractées pendant la guerre ;

3° De toutes personnes tuées par l'ennemi au cours des hostilités.

1° *Des militaires des armées françaises et alliées morts sous les drapeaux.*

En comprenant dans ses prévisions les militaires des armées alliées, le législateur désirait faire bénéficier également de l'exemption de l'impôt les familles de ceux qui combattaient avec nous.

Il était juste que leurs ayants droit aient été dispensés de payer à la France les droits de mutation par décès que les successions de leur enfant, de leur père ou de leur mari auraient rendu exigibles sur les biens situés dans notre pays.

L'expression « morts sous les drapeaux » devait donner lieu à la fois à une interprétation large et à une interprétation étroite.

Interprétation large. — L'exemption d'impôt stipulée par l'article 6 était acquise alors même que le décès serait survenu en dehors de la zone des opérations contre les Allemands par exemple, au cours d'un combat contre les indigènes du Maroc (Sol. 6 avril 1915. J. E. 797).

Interprétation étroite. — Le ministre des Finances a reconnu, par une décision du 11 octobre 1916 que l'article 6 était inapplicable aux successions des militaires qui s'étaient donné la mort ou étaient condamnés et passés par les armes.

Ce serait en effet, méconnaître l'intention du législateur que d'étendre le bénéfice de l'exonération aux successions de ceux qui ont déserté ou failli gravement à leur devoir de soldat.

La décision du ministre des Finances est ainsi motivée :

« En employant l'expression : militaires morts sous les drapeaux, le législateur paraît avoir suffisamment précisé sa pensée, car ces termes n'expriment pas seulement une condition de présence à l'armée, ils sont également dans leur acception commune, l'équivalent des mots « morts dans l'accomplissement de leur devoir militaire », de sorte qu'ils ne sauraient viser les militaires morts par suite de suicide ou passés par les armes.

« J'estime toutefois, qu'en ce qui concerne les successions des militaires qui se sont suicidés, le bénéfice de la loi ne peut évidemment être refusé qu'autant qu'il s'agit d'un suicide conscient et volontaire, c'est-à-dire d'un suicide qui aurait été punissable d'après la loi militaire, s'il était resté à l'état de tentative et qu'au contraire, l'esprit comme les termes de la loi commanderait de l'accorder si le suicide était simplement l'effet de la conséquence d'une maladie. Ce sera à l'autorité militaire chargée de délivrer les certificats qu'il appartiendra de se prononcer dans chaque cas particulier ». (Instruction 3494 — § 13 — III) (1).

2° *Des militaires qui, soit sous les drapeaux, soit après renvoi dans leurs foyers, étaient morts dans l'année à compter des hostilités, de blessures reçues ou de maladies contractées pendant la guerre.*

Quand un militaire venait à décéder de maladie après renvoi dans ses foyers, il y avait lieu de rechercher si l'origine de la maladie était antérieure ou postérieure à ce renvoi. Dans ce dernier cas, l'exonération n'était pas acquise.

D'autre part, le délai d'un an à compter du décret de cessation des hostilités était de rigueur (2). Après son expiration, les intéressés ne pouvaient en aucun cas être admis à prouver que le décès était une conséquence de la guerre et à réclamer, sous ce prétexte, le bénéfice de l'exonération.

3° *De toutes personnes tuées par l'ennemi au cours des hostilités.*

L'article 17 de la loi du 29 juin 1920 a étendu la portée de cette exemption aux successions des personnes tuées ou décédées à la suite de faits de guerre.

L'article 2 de la loi du 24 juin 1919 complété par la loi du 28 juillet 1921, relative aux réparations à accorder aux victimes civiles de la guerre, a défini les faits de guerre.

(1) En cas de réhabilitation, les droits de succession qui auraient été acquittés étaient restituables dans le délai d'un an au titre d'événement postérieur à la perception par application de la loi du 18 janvier 1912 si la prescription n'était pas acquise au profit du Trésor (5 ans à dater de la perception).

(2) ...« Cependant, comme il importe d'éviter les exagérations dans l'application de la mesure tout à fait exceptionnelle envisagée et comme la persistance indéfinie de cette mesure risquerait d'occasionner des abus, il semble nécessaire de limiter les effets de la disposition législative projetée à une période de temps au delà de laquelle il deviendrait difficile de reconnaître si la mort a été provoquée par une blessure reçue ou une maladie contractée pendant la guerre, ou si, au contraire, elle a eu une cause naturelle. » (Rapp. de M. AIMOND, J. O. 24 décembre 1914, Déb. parl., Sénat, p. 1325).

D'après cet article, on peut considérer qu'il y avait faits de guerre dans les cas suivants :

1° Lorsque la mort ou les blessures étaient reçues au cours des opérations conduites soit par les armées ennemies, soit par les forces alliées et qu'elles étaient occasionnées par un fait précis dû à la proximité de l'ennemi ;

2° Lorsque la mort résultait d'exécutions ordonnées par l'ennemi ;

3° Lorsque la mort et les blessures qui étaient les conséquences de l'explosion de projectiles survenaient même après les opérations militaires au cours de travaux de culture ou de déblaiement.

4° Lorsque le décès provenait des suites de maladies contractées pendant la période comprise entre le 2 août 1914 et le 24 octobre 1920, date de l'expiration du délai d'un an à partir du décret fixant la cessation des hostilités.

Ces maladies devaient avoir pour cause soit des violences infligées par l'ennemi, soit des mauvais traitements subis dans des forteresses ou des camps de prisonniers (Instruction 3494 — § 13).

5° Lorsque le décès, même par suite de maladie, survenait pendant la captivité en pays ennemi.

En précisant ce qu'il faut entendre par « faits de guerre », l'article 2 a exclu de cette définition les accidents d'ordre banal qui auraient pu se produire en temps de paix en dehors des territoires envahis.

Par contre, les mesures exceptionnelles imposées par l'autorité ennemie dans les régions envahies entraient dans la définition de l'article 2, parce qu'elles pouvaient être considérées comme des conséquences de la guerre.

b) *Conditions de fond relatives aux héritiers.* ,

Si l'exonération prévue par la loi du 26 décembre 1914 était complète quant à son objet, elle ne l'était pas quant à ses bénéficiaires. Elle ne pouvait profiter, en effet, qu'aux personnes limitativement énumérées par la loi, à savoir :

- Les ascendants,
- Les descendants,
- La veuve du défunt.

Il était équitable de dispenser de l'impôt de mutation par décès les successeurs unis au défunt par un lien très étroit d'affection et de parenté et à qui la disparition d'un chef de famille causait un grave préjudice pécuniaire.

Cependant, certains auteurs étaient d'avis qu'on pouvait ne pas comprendre les ascendants dans la disposition envisagée.

Ils soutenaient qu'un père héritant de son fils bénéficiait d'un avantage pécuniaire sur lequel il n'était pas en droit de compter et frustrait le Trésor de la part qui devait lui revenir. Mais le Gouvernement estima qu'une mesure comme celle qu'il proposait devait recevoir une large application et il s'opposa à ce que les ascendants soient exclus du privilège de la loi.

A l'égard des collatéraux et des légataires non parents, le bénéfice de l'exemption était moins justifiable. Ils restèrent donc assujettis au paiement des droits conformément à la législation en vigueur.

Le troisième alinéa de l'article 6 interdit à l'Administration d'exercer contre les héritiers l'action solidaire conférée au Trésor par l'article 32 de la loi du 22 Frimaire an VII pour le recouvrement des droits de mutation par décès (Instruction 3461, p. 8).

En effet, l'exonération n'aurait pas été complète si on avait laissé subsister la solidarité qui existe entre les cohéritiers et qui permet à l'Administration de l'Enregistrement de mettre en cause chaque cohéritier pour la totalité des droits auxquels a donné ouverture la dévolution légale de l'hérédité.

Une succession, par exemple, pouvait être dévolue pour partie au père ou à la mère du défunt et pour le surplus à ses frères et sœurs. Le père ou la mère dispensés d'impôt auraient pu néanmoins être astreints au paiement des droits. C'est pourquoi l'article 6 de la loi du 26 décembre 1914 a supprimé cette garantie du Trésor qui empêchait l'exemption d'être totale.

II. — CONDITIONS DE FORME.

Dans son avant-dernier alinéa, l'article 6 subordonnait l'exonération au dépôt d'une déclaration de succession, rédigée dans la forme ordinaire et accompagnée d'un certificat de l'autorité militaire constatant que la mort avait été causée par une blessure reçue ou une maladie contractée pendant la durée de la guerre, ou, dans le cas de civils tués par l'ennemi, établissant les circonstances du décès.

Il résulte de ce texte que deux formalités étaient requises :

- a) La déclaration de succession,
- b) La délivrance d'un certificat.

a) *Déclaration de succession.*

Il était utile de maintenir pour les héritiers en ligne directe et pour la veuve du défunt l'obligation de souscrire une déclaration

de succession, en raison de l'intérêt que présente l'accomplissement de cette formalité (Instruction 3461).

b) *Délivrance d'un certificat.*

L'immunité d'impôt ne pouvait être accordée sans justification des causes qui la motivait, il était nécessaire d'exiger des héritiers la présentation d'un certificat constatant que la mort était bien le résultat des blessures ou maladies contractées pendant la guerre.

Ce certificat était délivré par l'autorité militaire qui était seule compétente en la matière (1). Son certificat ne pouvait jamais être remplacé par un autre mode de preuve, quelle qu'en fût la valeur, sans qu'il y ait à distinguer, à cet égard, entre les successions des militaires et des civils (Instructions 3.461 et 3.494).

En cas de difficulté au sujet de la délivrance ou de la validité de ce certificat, il appartenait aux intéressés de faire trancher le différend par la juridiction civile (Sens, 9 juillet 1925) ; à défaut de production du certificat, l'Administration était fondée à exiger le paiement des droits (Lannion, 9 juin 1925).

§ II. — **Loi du 9 avril 1918**

La loi du 9 avril 1918, dans son article unique, exemptait tant de la déclaration de succession que de l'impôt de mutation par décès les objets et, jusqu'à concurrence de 500 fr., les sommes ou valeurs que possédaient sur eux les militaires des armées françaises et alliées de terre et de mer, ou qui leur étaient dues par l'autorité militaire (2).

Cette exemption profitait à tous les héritiers et légataires même non parents ; elle était subordonnée à la seule condition que l'acte de décès contienne la mention « mort pour la France », conformément à la loi du 2 juillet 1915.

Les dispositions de la loi du 26 décembre 1914, en édictant une exonération en faveur des successions des victimes de la guerre, permettaient encore à l'Administration d'élever des prétentions fiscales sur les objets, sommes ou valeurs de peu d'importance trouvés sur les soldats morts pour le pays ou sur les sommes qui leur étaient dues par l'autorité militaire.

Ces objets, sommes ou valeurs n'étaient exempts de l'impôt de mutation par décès que s'ils passaient à des ascendants, descen-

(1) Par un nouvel arrêté du 17 avril 1920, ce certificat doit émaner du ministère des Pensions (J. O. du 22 avril 1920).

(2) On entend par sommes dues par l'autorité militaire les proratas de solde ou indemnités.

dants ou à la veuve du défunt ; mais, souvent, la succession était dévolue à des frères et sœurs ou à des parents plus éloignés ; or, ceux-ci ne bénéficiaient pas du privilège de la loi du 26 décembre 1914.

De plus, les héritiers bénéficiaires comme les non bénéficiaires devaient dans tous les cas, même si la somme trouvée sur le soldat décédé était de la plus minime importance, accomplir les formalités légales.

Ce fut pour remédier à ces inconvénients que la loi du 9 avril 1918 prescrivit une exonération totale des droits de mutation par décès pour les objets (montre, bague, etc.) sans limitation de valeur et pour les sommes que le défunt avait sur lui ou qui lui étaient dues par l'autorité militaire jusqu'à concurrence de 500 fr.

Les héritiers étaient dispensés de la formalité ; en conséquence, ils n'avaient pas à faire état, dans la déclaration des autres biens de l'hérédité, des valeurs exonérées en vertu de la loi du 9 avril 1918 (Instruction 3.538).

Enfin, la même exonération était acquise alors même que le *de cujus* aurait été tué à l'ennemi avant la promulgation de cette loi (1).

§ III. — Loi du 25 février 1928 (2)

La loi du 26 décembre 1914 ne visait expressément que la guerre de 1914-1918 et l'exonération n'était acquise qu'autant que le décès était survenu pendant les hostilités ou, au plus tard, l'année de leur cessation.

(1) Emmanuel Besson : *Traité pratique de l'impôt progressif des successions*, n° 145.

(2) La loi du 25 février 1928 a eu un effet rétroactif. Aux termes de l'article 4, les dispositions de cette loi furent applicables aux successions ouvertes depuis la fin de la guerre 1914-1918 et qui n'avaient pas bénéficié des exonérations prononcées par l'article 6 de la loi du 26 décembre 1914.

Les droits de mutation payés en trop pour les successions ouvertes au moment de sa promulgation devaient être restitués sur la demande des intéressés.

L'action en restitution était prescrite après un an à compter du jour de la mise en vigueur de la loi du 25 février 1928. Mais, pour répondre aux intentions du législateur, l'Administration a décidé que le remboursement pourra être effectué même s'il s'est écoulé plus de cinq ans depuis la déclaration (Instruction 3986).

Ce régime spécial prévu par la loi du 25 février 1928 a été abrogé par la loi du 31 décembre 1939 qui place les successions dont il s'agit sous l'empire des dispositions nouvelles.

L'exemption ne pouvait donc profiter aux successions des militaires morts depuis le 24 octobre 1920, soit au cours des opérations extérieures (Maroc, Syrie), soit des suites de maladies ou blessures contractées au cours de ces opérations.

Mais les actes de décès de ces militaires portaient la mention « morts pour la France ». Il en résultait que leurs héritiers avaient la possibilité de se prévaloir de la loi du 9 avril 1918. C'était là cependant un faible avantage fiscal.

En présence de cette situation, le Parlement fut saisi de propositions diverses ayant pour objet d'étendre le bénéfice de l'article 6 de la loi du 26 décembre 1914 aux militaires morts sur le théâtre des opérations extérieures postérieurement au 24 octobre 1920.

Le ministre des Finances s'opposa toujours à l'adoption de ces propositions. Toutefois, pour ne pas écarter une idée aussi intéressante que celle dont s'inspiraient les auteurs des propositions de loi dont il s'agit, le Gouvernement s'arrêta à un texte transactionnel qui exonérait à la base d'une somme de 30.000 fr. la succession des militaires morts pour la France, en dehors de notre territoire.

Cette loi, bien que répondant au même but que celle de 1914, avait une portée beaucoup plus restreinte, en ce sens qu'elle ne s'appliquait qu'aux successions de militaires ou d'anciens militaires français et que l'exonération ne pouvait porter que sur une fraction de l'actif, soit 30.000 fr.

Mais, tandis que la première loi avait un effet temporaire, la loi de 1928 institua un régime définitif pour les successions des victimes des opérations extérieures.

Etant donné également leurs différents domaines d'application, il convient d'étudier sous trois rubriques les conditions de fond, les conditions de forme et la portée de la loi du 25 février 1928.

I. — CONDITIONS DE FOND.

Ces conditions sont relatives : a) au défunt ; b) aux héritiers ; c) aux circonstances du décès.

a) *Conditions de fond relatives au défunt.*

L'article 1^{er} de la loi du 25 février 1928 est ainsi conçu :

« Pour la perception des droits de mutation par décès, une somme de 30.000 fr. est déduite de l'actif global net des successions :

« 1° Des militaires morts sous les drapeaux sur un théâtre d'opérations extérieures, au cours des opérations.

« Des militaires qui, soit sous les drapeaux dans l'année de leur départ du lieu des opérations, soit après renvoi dans leurs foyers dans l'année de leur libération, sont morts des suites de leurs blessures reçues ou de maladies contractées au cours desdites opérations. » (Article 413, Code d'Enregistrement, §§ I et II.)

La loi a visé deux catégories de successions :

1° Les successions des militaires morts sous les drapeaux sur un théâtre d'opérations extérieures.

Pour qu'une succession entre dans cette catégorie, il est nécessaire que le décès se soit produit, non seulement sur un théâtre d'opérations extérieures, c'est-à-dire hors de France, mais, en outre, au cours des opérations.

Le début, pas plus que la fin des opérations militaires, de cette sorte, ne sont d'ordinaire fixés par les actes législatifs ou réglementaires.

Il appartient à l'autorité chargée de délivrer le certificat visé à l'article 2 de déterminer, dans chaque cas particulier, ou par voie de mesure générale, en ce qui concerne une région donnée, les dates extrêmes entre lesquelles doit se placer le décès pour entraîner l'exonération ;

2° Les successions des militaires ou des anciens militaires qui ne sont pas décédés sous les drapeaux ou sur le théâtre des opérations extérieures, mais dont la mort a été provoquée par des blessures reçues ou des maladies contractées au cours de ces opérations.

Si ces militaires ont quitté le théâtre des opérations, il est nécessaire, pour que l'exonération soit applicable, que le décès se produise dans l'année de leur départ, qu'ils aient été ou non libérés de tout service dans l'intervalle. Si, au contraire, ils ont été libérés sur le théâtre même des opérations, le délai d'un an court du jour de leur libération (Instruction 3981).

b) Conditions de fond relatives aux héritiers.

L'article 1^{er} de la loi du 25 février 1928, dans son premier alinéa, ajoute :

« Cette déduction ne peut profiter toutefois qu'aux ascendants, aux descendants et à la veuve du défunt. »

Comme la loi du 26 décembre 1914, celle de 1928 a suivi les mêmes principes d'équité et de justice, d'après lesquels les parents

collatéraux et les légataires non parents doivent être écartés du bénéfice de la réduction.

Ils réalisent, par suite de l'ouverture de la succession du défunt, un enrichissement imprévu qui n'a aucun motif d'être exempté de l'impôt de mutation par décès.

c) *Conditions de fond relatives aux circonstances du décès.*

Sous le régime de la loi du 26 décembre 1914, étaient susceptibles de bénéficier de l'exemption des droits de mutation par décès les successions de tous les militaires puisqu'à cette époque tous étaient mobilisés.

Au contraire, la loi du 25 février 1928 ne profite qu'aux hommes faisant partie d'unités participant à des opérations de guerre. Or, depuis que la paix est signée, l'état de guerre ne peut exister qu'en dehors du territoire de la Métropole ; aussi, l'article 1^{er} de la loi du 25 février 1928 a-t-il précisé que l'exonération qu'il accordait ne devait profiter qu'aux « militaires morts sous les drapeaux sur un théâtre d'opérations extérieures ».

L'interprétation littérale de cette expression exclut à l'évidence les militaires décédés dans les colonies où l'état de guerre n'existe pas ; par contre, il faut y comprendre le Maroc, qui n'est pas encore pacifié, les confins algériens, dans les régions où opèrent encore des colonnes mobiles, la Syrie, lorsqu'une unité militaire est mise sur le pied de guerre, car on doit considérer que l'état de guerre est permanent dans certains pays sous mandat.

Aussi, par application de ce principe, a-t-on refusé le bénéfice de l'exemption aux successions des militaires tués sur le territoire de la Rhénanie, où l'armée française ne faisait qu'une simple occupation, sans qu'il eût état de guerre (R/M.F. — J. O. 6 décembre 1929).

Comme le faisait la loi de 1914, celle de 1918 n'a pas laissé substituer la solidarité entre les cohéritiers. L'article 3 reproduit des dispositions analogues à celles de l'article 6, 3^e alinéa, de la loi du 26 décembre 1914.

La remise de la solidarité n'existe qu'en faveur des ayants droit qui profitent, pour leur part totale, de l'exonération, et non à ceux qui sont redevables des droits de mutation par décès.

II. — CONDITIONS DE FORME.

D'après l'article 2 de la loi du 25 février 1928, la déclaration de succession visée à l'article 1^{er} doit être souscrite dans les délais légaux ; elle doit être accompagné d'un certificat de l'autorité

militaire constatant, soit que le *de cujus* est mort sous les drapeaux au cours des opérations sur un théâtre extérieur, soit qu'il est décédé dans l'année de son départ du lieu des opérations ou après son retour dans ses foyers, dans l'année de sa libération, de blessures reçues ou de maladies contractées au cours desdites opérations (article 413, § 3, Code de l'Enregistrement).

a) *Déclaration de succession.*

Pas plus que la loi de 1914, celle de 1928 ne dispense les héritiers en ligne directe et la veuve du défunt de souscrire une déclaration pour la même raison qu'une déclaration de succession est indispensable tant en droit civil qu'en droit fiscal.

b) *Délivrance du certificat.*

L'autorité militaire est seule compétente, dans tous les cas, pour attester et vérifier les faits constitutifs du droit à l'exemption.

Mais il appartient aux agents de perception d'examiner, dans chaque cas, si les circonstances décrites au certificat permettent de considérer le défunt comme décédé dans les conditions envisagées par la loi du 25 février 1928.

En cas de difficultés, l'article 2 qui oblige les parties au dépôt d'un certificat doit recevoir la même interprétation que l'article 6 de la loi du 26 décembre 1914 dont il reproduit les dispositions semblables.

III. — PORTÉE DE L'EXONÉRATION.

L'exemption de la loi de 1928 n'est pas totale ; elle consiste seulement dans la déduction de 30.000 fr. sur l'actif global net de la succession. D'où les difficultés possibles pour le calcul des droits lorsque la succession est supérieure à 30.000 fr.

L'Instruction 3981 donne un certain nombre d'exemples de liquidations. Mais ces liquidations avaient pour but de résoudre les difficultés auxquelles donnaient lieu la répartition entre les héritiers directs et le conjoint d'une part, et les autres ayants droit d'autre part, de la taxe successorale, ainsi que la contribution au paiement de cet impôt.

Depuis la suppression de la taxe successorale, ces difficultés ne sont plus susceptibles de se présenter.

Divers cas sont cependant à envisager :

1° *Succession de 30.000 fr. ou au-dessous échue à la veuve, aux ascendants ou à des descendants :*

Il n'est pas dû de droits.

2° *Succession de plus de 30.000 fr. échue aux mêmes ayants droit :*

Les droits se perçoivent de la même façon que si l'actif net s'élevait seulement au chiffre excédant 30.000 fr. :

— Actif net	Fr. 100.000 »
— Actif exonéré	30.000 »
— Les droits seront perçus sur.....	70.000 »

3° *Succession échue pour partie seulement à des bénéficiaires de la loi :*

a) Cette partie est inférieure à 30.000 fr.

Elle est alors exempte entièrement de l'impôt.

— Actif net	Fr. 100.000 »
— Revenant à la veuve, ou à un ascendant, ou à un descendant, pour	25.000 »
— Et à un collatéral pour.....	75.000 »
— La veuve (ou l'ascendant ou le descen- dant) ne paie rien. La part du colla- téral est taxée pour.....	75.000 »

b) Cette partie est supérieure à 30.000 fr.

L'exemption ne joue qu'à concurrence de cette somme.

Deux cas peuvent se présenter :

1^{er} Cas :

La part supérieure à 30.000 fr. est recueillie par un seul ayant droit, bénéficiaire de la loi. Cette part est exonérée à concurrence de 30.000 fr.

— Actif net	Fr. 100.000 »
— Revenant à la veuve (ou à un ascendant ou descendant) pour	50.000 »
— Et à un collatéral pour	50.000 »
— Le collatéral paie sur.....	50.000 »
— La veuve ou l'ascendant ou le descen- dant sur 50.000 fr. — 30.000 fr. =	20.000 »

2^e Cas :

La partie supérieure à 30.000 fr. est échue à plusieurs bénéficiaires de la loi.

La somme à concurrence de laquelle l'exonération est accordée est répartie proportionnellement aux droits de ces bénéficiaires.

— Actif net	Fr. 100.000	»
— Revenant à la mère pour. 25.000	»	
— à la veuve pour. 25.000	»	
	50.000	»
— et au collatéral pour.....	50.000	»
— La mère paie l'impôt sur :		
25.000 — (25.000 × 30.000		
	= 15.000)	
50.000		
25.000 — 15.000	10.000	»
La veuve sur :		
25.000 — 15.000	10.000	»
— Le collatéral paie l'impôt sur	50.000	»

§ IV. — Loi du 31 décembre 1939 (articles 10 à 12)

Dès le début de la guerre de 1939, le législateur s'est préoccupé d'assurer aux héritiers des militaires tués à l'ennemi ou des civils décédés par suite de faits de guerre les mêmes avantages fiscaux que ceux dont avaient profité les héritiers des victimes de la guerre de 1914.

Les articles 10 à 12 de la loi du 31 décembre 1939 portant fixation du budget des services civils pour l'exercice 1940 (*J. O.* du 1^{er} janvier 1940) ont remis en vigueur, dans des conditions sensiblement identiques, les exonérations fiscales accordées pendant et après la précédente guerre, notamment par les lois des 26 décembre 1914 et 9 avril 1918, mais la modification apportée par ces articles au texte des articles 134 et 413 du Code de l'Enregistrement ont pour effet d'abroger purement et simplement la loi du 25 février 1928. Les successions bénéficiant des dispositions de cette loi sont désormais régies par les dispositions nouvelles.

L'article 10 reprend les dispositions exemptant du droit de mutation par décès les parts nettes recueillies par les ascendants, les descendants et le conjoint du défunt, et tient compte des extensions apportées au champ d'application de la loi de 1914 par les lois et décrets postérieurs.

Les Instructions n° 4473, § 2, et n° 4518 de la Direction générale de l'Enregistrement ont précisé les règles à suivre pour l'application des dispositions de cette loi.

Il nous paraît nécessaire d'examiner dans quelles conditions de fond et de forme l'exonération s'applique.

CONDITIONS DE FOND.

Les conditions de fond requises par l'article 10 de la loi du 31 décembre 1939 pour l'application de l'exonération sont relatives : 1) au défunt ; 2) aux héritiers.

a) *Conditions de fond relatives au défunt :*

Les successions visées par le § 1^{er} de l'article 413 nouveau du Code de l'Enregistrement sont celles :

1° Des militaires morts sous les drapeaux pendant la durée de la guerre ;

2° Des militaires qui, soit sous les drapeaux, soit après renvoi dans leurs foyers, seront morts dans l'année à compter de la cessation des hostilités, de blessures reçues ou de maladies contractées pendant la guerre ;

3° De toute personne dont le décès aura été provoqué, soit au cours des hostilités, soit dans les trois mois à compter de la cessation des hostilités, par faits de guerre, suivant la définition qui en sera donnée pour les réparations à accorder aux victimes civiles de la guerre.

1° *Des militaires morts sous les drapeaux pendant la durée de la guerre :*

Trois conditions paraissent nécessaires pour l'application de cette disposition nouvelle de l'article 413 du Code de l'Enregistrement :

1) Le défunt doit, au moment de son décès, être un militaire comme sous le régime de l'article 6 de la loi du 26 décembre 1914. Ce terme vise tous les mobilisés des formations militaires des armées de terre, de mer et de l'air appartenant aux unités combattantes ou aux formations de l'intérieur. Mais il ne s'applique pas aux mobilisés appelés par l'autorité militaire à exercer en dehors de ces formations des emplois ou des professions de la vie civile (affectés spéciaux ou requis, membres des diverses sociétés de secours aux blessés) ;

2) Le décès doit être survenu à une époque où le défunt se trouvait encore sous les drapeaux. Les successions des hommes renvoyés dans leurs foyers en temps de guerre à la suite de déci-

sions de conseils de réforme ou pour toute autre cause ne peuvent, en toute hypothèse, être rangées que dans la deuxième catégorie de successions exonérées (n° 3 ci-après) ;

3) Enfin, le décès doit être survenu pendant la guerre. Il n'y a pas lieu de se préoccuper de la cause du décès. L'immunité d'impôt est acquise si les trois conditions qui précèdent se trouvent réalisées, même si la mort est provoquée par une maladie contractée avant la guerre, ou si elle est survenue en dehors de la zone de combat, notamment dans les colonies, pays de protectorat ou de mandat, où aucune hostilité n'a été engagée.

Toutefois, il y a lieu de considérer que les successions des militaires morts par suite de suicide ou passés par les armes sont exclues des avantages accordés par la loi.

2° Des militaires et anciens militaires morts dans l'année à compter de la cessation des hostilités :

L'admission des successions dans cette catégorie est subordonnée, comme dans le cas précédent, à trois conditions :

1) Le défunt doit avoir servi pendant la guerre comme militaire dans les armées de terre, de mer ou de l'air.

Le texte s'applique même s'il a été renvoyé dans ses foyers soit après la fin de la guerre, soit avant la cessation des hostilités, mais il doit avoir été militaire au sens indiqué au paragraphe précédent, relatif à la première catégorie des successions exonérées ;

2) Le décès doit être survenu dans l'année à compter de la cessation des hostilités.

La convention d'armistice n'a fait que suspendre les hostilités. La date de leur cessation sera fixée par décret.

La mort doit être la conséquence d'une blessure reçue ou d'une maladie contractée pendant la guerre et au cours du séjour sous les drapeaux ;

3) Des personnes dont le décès a été provoqué par des faits de guerre.

Cette catégorie vise les victimes civiles de la guerre. L'exemption est subordonnée à la double condition :

1° Que le décès ait été provoqué par faits de guerre, suivant la définition qui en sera donnée, pour les réparations à accorder aux victimes de la guerre ;

2° Qu'il se soit produit soit au cours des hostilités soit dans les trois mois de leur cessation.

La loi se réfère pour la définition à un texte non encore promulgué, mais l'instruction 4518 de l'Enregistrement précise qu'il a été décidé entre les différents départements ministériels intéres-

sés, que seront réputés causés par faits de guerre, pour l'application de l'article 413 :

1° Les décès qui sont la conséquence directe des opérations militaires ;

2° Les décès survenus, même après la fin des hostilités, par suite d'explosions de projectiles ou de tous autres engins de guerre ;

3° Les décès survenus en captivité ou qui seront la conséquence de maladies ou de fatigues contractées ou subies en captivité.

En ce qui concerne le délai dans lequel le décès doit se produire, il est à remarquer que l'exemption accordée aux successions de la troisième catégorie, est soumise à des conditions plus rigoureuses que pour les deux catégories précédentes, puisqu'elle n'est pas applicable si la mort intervient plus de trois mois après la cessation des hostilités. Mais indépendamment des successions des victimes de la guerre, cette même exemption peut bénéficier dans certains cas, aux successions de militaires ou d'anciens militaires qui s'ouvriront dans les trois mois qui suivront la cessation des hostilités, lorsque le décès aura été provoqué, non pas par des blessures ou maladies contractées pendant la guerre, mais des faits de guerre répondant à la définition susvisée et notamment par des explosions de projectiles survenues après la fin de la guerre.

L'exemption résultant des dispositions nouvelles a un effet rétroactif et s'applique indistinctement à toutes les successions ouvertes avant ou après la promulgation de la loi. Les successibles exonérés qui auraient acquitté les droits avant l'entrée en vigueur de la loi peuvent donc en demander la restitution.

b) Conditions de fond relatives aux héritiers.

Le bénéfice de l'immunité s'étend aux parts nettes que recueillent à titre quelconque :

- Les ascendants,
- Les descendants,
- Le conjoint du défunt.

Les autres héritiers du défunt, c'est-à-dire les collatéraux et les personnes non parents, ne peuvent prétendre de ce chef à aucune exemption de droits de mutation.

Le texte de l'article 413 du Code de l'Enregistrement, s'applique non seulement aux enfants et petits-enfants légitimes, mais encore aux enfants naturels reconnus, aux enfants adoptifs visés sous les numéros 1 à 5 de l'article 420 du Code de l'Enregistrement,

complété par l'article 107 du décret du 29 juillet 1939 relatif à la famille et à la natalité françaises (Instruction n° 4471, § 4).

Par voie de modification de l'article 134 du Code de l'Enregistrement, l'article 11 de la loi du 31 décembre 1939, retire à l'Administration de l'Enregistrement, la faculté de faire payer par les successibles exonérés, les droits dus par les héritiers non exemptés et toute action est interdite, que ce soit pour l'exercice du privilège mobilier résultant de l'article 320 *bis* du Code de l'Enregistrement, ou pour celui de l'action solidaire conférée au Trésor par l'article 133 du même Code.

CONDITIONS DE FORME.

L'article 413 nouveau du Code de l'Enregistrement exige toujours les deux formalités prévues par la loi du 26 décembre 1914.

- a) La déclaration de succession,
- b) La délivrance d'un certificat.

Déclaration de succession :

La déclaration doit être souscrite dans le délai fixé par l'article 24 de la loi du 22 frimaire an VII (C. E. article 103 et suivants) même en ce qui concerne les biens dévolus aux héritiers exonérés).

L'instruction n° 4518 précise les points suivants :

1° La solidarité n'ayant pas été supprimée entre les héritiers exonérés, chacun d'eux a qualité pour souscrire la déclaration au nom des autres ;

2° Les héritiers exonérés n'étant pas solidaires des héritiers non exemptés, n'ont pas capacité pour passer la déclaration des biens échus à ces héritiers, même en offrant le paiement des droits exigibles ;

3° Les héritiers non exemptés restant solidaires des héritiers exonérés, doivent comprendre dans leurs déclarations, les biens échus à ces derniers, sauf à ne pas acquitter l'impôt sur ces biens en produisant les justifications nécessaires.

A défaut de déclaration dans le délai légal, les pénalités de retard édictées par l'article 163 du Code de l'Enregistrement doivent être calculées conformément aux dispositions de cet article, sur le montant des droits dus pour la mutation, c'est-à-dire sans tenir compte des droits dont l'exonération est accordée. En aucune hypothèse, une pénalité de retard ne peut être réclamée aux ascendants, aux descendants et au conjoint du défunt, s'il est justifié de leur droit à l'exonération.

Délivrance d'un certificat :

Le paragraphe 3 de l'article 413 nouveau subordonne l'exemption à la condition que la déclaration soit accompagnée :

1° S'il s'agit d'une succession de militaire, d'un certificat de l'autorité militaire dispensé de timbre, constatant que la mort a été causée par une blessure reçue ou une maladie contractée pendant la guerre ;

2° Pour les successions de victimes civiles de la guerre d'un certificat de l'autorité militaire ou civile compétente dispensé de timbre, établissant les circonstances du décès.

Les héritiers qui invoqueront le bénéfice de la loi devront donc, pour l'obtenir, fournir obligatoirement cette justification.

D'après l'article 413, § 3, n° 1, les certificats de militaires ou anciens militaires devraient, en principe, constater « que la mort a été causée par une blessure reçue ou une maladie contractée pendant la guerre ». Mais l'application stricte de cette disposition serait contraire aux prescriptions du paragraphe 1^{er}, n° 1, du même article, qui accorde l'exemption à toutes les successions de militaires morts sous les drapeaux pendant la guerre, quelle que soit la cause du décès (Cf. *supra* n° 2).

L'Administration de l'Enregistrement précise en son Instruction 4518 que pour éviter toutes difficultés, et ne pas restreindre la portée de la loi, il a été convenu, d'accord entre les différents départements ministériels intéressés, que les certificats relatifs à ces successions se borneront à mentionner la situation militaire du défunt au moment de son décès. Ce n'est que lorsqu'il s'agira d'un militaire mort sous les drapeaux dans l'année qui suivra la cessation des hostilités, ou d'un ancien militaire, mort dans ses foyers, pendant la guerre ou dans l'année qui suivra la cessation des hostilités, qu'il conviendra de préciser la cause du décès.

Quant aux certificats intéressant les successions des victimes civiles de la guerre, ils doivent, suivant la loi, établir « les circonstances du décès ». Il appartiendra donc aux autorités chargées de la délivrance de ces pièces de préciser ces circonstances.

Jusqu'à décision ultérieure à intervenir, les demandes de certificat seront adressées :

a) Pour les successions de militaires ou d'anciens militaires de l'armée française de terre et de l'air, au ministère de l'Intérieur (Secrétariat général des Anciens Combattants, Service cen-

tral de l'Etat civil, des successions et des sépultures militaires) (1) à Paris, 37, rue de Bellechasse (7^e arrondissement).

b) Pour les successions de militaires ou d'anciens militaires de l'armée française de mer, soit au ministère de la Marine, à Vichy, s'il s'agit d'officiers ou d'assimilés (2), soit au bureau maritime de recrutement du port d'immatriculation, si le port est situé en zone non occupée, ou à l'autorité maritime supérieure du port d'immatriculation, si le port est en zone occupée, pour les militaires non officiers et assimilés.

c) Pour les successions de civils dont le décès a été provoqué par faits de guerre à bord des bâtiments de l'Etat ou des bâtiments de commerce, ou dans un service ou établissement à terre de la Marine nationale au secrétariat d'Etat à la Marine (section administrative-contentieux), Vichy.

d) Pour les successions de civils décédés en France ou en Algérie, au préfet du département dans lequel s'est produit le décès, agissant par délégation du ministre secrétaire d'Etat à l'Intérieur.

e) Pour les successions de civils décédés aux Colonies au secrétariat d'Etat aux Colonies (Direction des affaires politiques, 4^e bureau), à Vichy.

f) Pour les successions de civils décédés dans les pays de protectorat français ou placés sous mandat français au ministère des Affaires étrangères (sous direction des Chancelleries et du Contentieux, Chancellerie, 2^e bureau, à Vichy).

Successions des militaires tués à l'ennemi ou décédés à la suite de blessures reçues ou de maladies contractées sur le champ de bataille, et comprenant des objets, sommes ou valeurs trouvés sur eux ou à eux dus par l'autorité militaire.

L'article unique de la loi du 9 avril 1918, dont les dispositions étaient encore en vigueur exemptait de la déclaration de succession et de l'impôt de mutation par décès, les objets, et jusqu'à concurrence de 500 fr., les sommes et valeurs que pouvaient avoir sur eux les militaires des armées françaises et alliées ou qui leur étaient dues par l'autorité militaire, à la condition

(1) Placé sous l'autorité du ministre, secrétaire d'Etat de la Défense nationale par l'article 1^{er} de la loi du 30 juillet 1940 (J. O. du 1^{er} août 1940), le secrétariat général des Anciens Combattants fait actuellement partie du ministère de l'Intérieur (loi du 1^{er} novembre 1940, article 1^{er}, J. O. du 2 novembre 1940).

(2) Y compris le personnel démilitarisé en application des conditions d'armistice.

que l'acte de décès du défunt fut revêtu de la mention « Mort pour la France ».

Cette exemption est abrogée par l'article 12 de la loi du 31 décembre 1939 (article 589 *bis* nouveau du Code de l'Enregistrement) ainsi conçu :

« Les objets que possèdent sur eux les militaires des armées françaises et alliées tués à l'ennemi ou décédés des suites de blessures reçues ou de maladies contractées sur le champ de bataille, et jusqu'à concurrence de mille francs (1.000 fr.) les sommes dont ils sont porteurs ou qui peuvent leur être dues par l'autorité militaire, sont exempts tant de la déclaration que de l'impôt de mutation par décès. »

Cette exemption profite à tous les héritiers légataires ou donataires. Il en est justifié par la production d'un certificat de l'autorité militaire dispensé de timbre et établissant que le décès entre dans les prévisions de cet article.

Cette exemption ne vise qu'une catégorie spéciale des victimes de la guerre ; elle est limitée à une partie des biens de l'hérédité tout en étant applicable à tous les successibles sans distinction.

L'article 589 *bis* exige pour son application, non seulement qu'il s'agisse d'un militaire, mais que le décès se soit produit sur le champ de bataille ou qu'il ait été provoqué par des blessures reçues ou des maladies contractées sur le champ de bataille.

Les successions de militaires tués hors de la zone de combat ou décédés des suites de blessures ou de maladies contractées hors de cette zone ne peuvent donc prétendre au bénéfice de l'exemption édictée par l'article 589 *bis* précité.

Les conditions énumérées ci-dessus étant remplies, tous les héritiers donataires ou légataires, même s'ils n'ont aucun lien de parenté avec le défunt, sont dispensés d'acquitter l'impôt de mutation par décès et de souscrire la déclaration prescrite par l'article 27 de la loi du 22 frimaire an VII.

Mais cette dispense d'impôt et de déclaration ne s'applique :

1° Qu'aux objets, sans aucune limitation de valeur que possédaient sur eux les militaires décédés ;

2° Qu'aux sommes jusqu'à concurrence de 1.000 fr. au plus, pour l'ensemble de la succession, que ces militaires possédaient sur eux ou qui leur étaient dues par l'autorité militaire au moment de leur décès.

Les héritiers, donataires ou légataires restent, en conséquence, tenus de souscrire une déclaration pour le surplus de l'actif héréditaire, sauf application, le cas échéant, de l'exemption édictée par l'article 414.

D'après l'alinéa 2 de l'article 589 *bis* nouveau, les héritiers, donataires ou légataires doivent, pour bénéficier de l'exemption, justifier par la production d'un certificat de l'autorité militaire dispensé de timbre, que « le décès entre dans les prévisions de cet article ».

Cette justification résultera de l'insertion dans le certificat d'une mention indiquant, soit que le militaire a été tué à l'ennemi le..., soit qu'il est décédé le..., des suites de blessures ou de maladies contractées sur le champ de bataille.

Elle devra être demandée :

a) Pour les successions de militaires de l'armée française de terre et de l'air, au ministère de l'Intérieur (Secrétariat général des Anciens Combattants, Service central de l'Etat civil, des successions et des sépultures militaires), à Paris, 37, rue de Bellechasse (7^e arrondissement).

b) Pour les successions de militaires de l'armée française de mer, soit au ministère de la Marine, à Vichy, s'il s'agit d'officiers ou d'assimilés (1), soit au bureau maritime de recrutement du port d'immatriculation, si le port est en zone non occupée, ou à l'autorité maritime supérieure du port d'immatriculation, si le port est en zone occupée, pour les militaires non officiers et assimilés (1).

L'article 589 *bis* nouveau comporte le même effet rétroactif que l'article 413 nouveau du Code de l'Enregistrement.

SECTION II

DÉDUCTION POUR NOMBRE D'ENFANTS DU DÉFUNT

La première loi édictant une réduction de droits de mutation par décès en considération du nombre d'enfants laissés par le défunt fut celle du 25 juin 1920.

Son article 30 était ainsi conçu :

« Dans toute succession où le défunt laisse plus de 4 enfants vivants ou représentés, il est déduit de l'actif global net pour la liquidation des droits de mutation par décès 10 % par enfant en sus du quatrième, sans que cette déduction puisse excéder 150.000 fr. par enfant. »

Cette disposition est une manifestation de la volonté du législateur de favoriser les familles nombreuses, volonté manifestée déjà antérieurement dans les divers tarifs de la taxe successorale

(1) Y compris le personnel démilitarisé en application des conditions d'armistice.

(ces tarifs décroissent en effet avec le nombre d'enfants ; le tarif le moins élevé est celui applicable aux successions dévolues à trois enfants ; quand il existe quatre enfants, la taxe n'est plus due ; quand il en existe davantage les droits de mutation sont réduits de 10 % par enfant).

L'article 12 de la loi du 29 décembre 1929 ayant supprimé la taxe quand le défunt avait deux enfants (et non plus trois), la réduction devrait commencer au troisième enfant. Il n'en est pas ainsi, en fait, et l'article 19 de la loi du 16 avril 1930 dispose à cet égard :

« Le deuxième alinéa de l'article 30 de la loi du 25 juin 1920 est abrogé et remplacé par la disposition suivante :

« Dans toute succession où le défunt laisse plus de trois enfants vivants ou représentés, il est déduit de l'actif global net pour la liquidation des droits de mutation par décès, 10 % par enfant en sus du troisième, sans que cette réduction puisse excéder 15.000 fr. par enfant. »

Ce n'est pas là une réduction de tarif, mais une diminution du droit de mutation par décès.

L'article 4 du décret du 11 juillet 1934 (*J. O.* du 12 juillet 1934) reproduit sous l'article 408 du Code de l'Enregistrement, a modifié de la manière suivante la disposition qui précède :

« Dans toute succession où le défunt laisse plus de trois enfants vivants ou représentés, il est déduit de l'actif global net, pour la liquidation des droits de mutation par décès, 10 % par enfant en sus du troisième, sans que cette réduction puisse excéder 15.000 fr. par enfant (Instruction 4173 R. E. 10.185 et 10.224, J. E. 34.779, 34.783, 34.808 et 34.832).

La loi du 31 décembre 1936 portant réforme fiscale dispose dans son article 43 :

« L'article 408 du Code de l'Enregistrement est remplacé par les dispositions suivantes :

« Article 408. — Dans toute succession où le défunt laisse plus de deux enfants vivants ou représentés, il est déduit de l'actif global net, pour la liquidation des droits de mutation par décès, 10 % par enfant en sus du deuxième sans que cette réduction puisse excéder 20.000 fr. par enfant (*Bulletin officiel*, janvier 1937, p. 9 — Instruction n° 4287 — § 3 — R. E. 10.724 II).

L'article 152 du décret-loi du 29 juillet 1939 (Code de la Famille) modifia, en les accentuant dans un sens encore plus favorable au développement de la natalité, les dispositions de la loi du 31 décembre 1936 relatives aux déductions à opérer sur l'actif global. La déduction est portée à 20 % pour les succes-

sions échues à trois enfants, à 50 % pour celles dévolues à quatre enfants. Si le défunt laisse cinq enfants ou plus, la déduction est de 100 %, mais, de toute façon, il ne peut être déduit plus de 30.000 fr. par enfant en sus du deuxième.

Enfin, l'article 3 de la loi du 9 novembre 1940, abrogeant l'article 408 du Code de l'Enregistrement, modifia profondément le régime des déductions résultant du Code de la Famille.

D'après ce nouveau texte, la déduction est de 500.000 fr. lorsque le défunt laisse trois enfants vivants ou représentés ; elle est majorée de 100.000 fr. par enfant en sus du troisième, *sans limitation*.

Ces déductions ne sont plus calculées sur l'actif net global, mais seulement sur l'ensemble des parts nettes dévolues en ligne directe descendante ou entre époux.

Il y a lieu d'étudier ici les conditions d'application de ces dispositions faisant bénéficier de larges abattements à la base les successions dévolues à plus de deux enfants et notamment de définir ce qu'il faut entendre par « enfants vivants ou représentés », de déterminer les justifications à fournir pour profiter de l'abattement et de déterminer également la portée exacte des nouvelles mesures.

Nous examinerons donc en trois paragraphes :

- § 1. — Les conditions de fond ;
- § 2. — Les conditions de forme ;
- § 3. — La portée de l'exonération ;
- § 4. — Diverses questions pratiques relatives à l'application de l'exonération.

§ I. — Conditions de fond

Détermination du nombre d'enfants. — Toutes les lois qui ont édicté une exonération en faveur des familles nombreuses, pour le paiement des droits de mutation par décès, ont employé l'expression « enfants vivants ou représentés ».

En réalité, les enfants représentés ne sont pas les seuls enfants qui ont été assimilés aux enfants vivants pour le calcul de l'exonération. Certains textes et la jurisprudence en ont ajouté d'autres qu'il convient d'étudier à la suite des enfants vivants.

I. — *Enfants vivants.*

L'époque à laquelle il faut se placer pour déterminer si l'enfant est vivant est celle du décès.

Aucune différence ne doit être faite pour le calcul du nombre d'enfants entre les enfants légitimes et naturels.

Quant aux enfants adultérins et incestueux, ils n'entrent pas en ligne de compte, à moins que leur filiation n'ait été légalement établie.

II. — *Enfants assimilés aux enfants vivants.*

- 1° Enfants représentés ;
- 2° Enfants simplement conçus ;
- 3° Enfants prédécédés ;
- 4° Enfants absents ;
- 5° Enfants renonçants ;
- 6° Enfants adoptifs.

1° *Enfants représentés :*

Par « enfants représentés », il faut entendre ceux qui ont laissé en mourant des descendants appelés à prendre leur place au partage de la succession de leur auteur.

L'assimilation établie par la loi fiscale entre les enfants vivants et les enfants représentés est calquée sur la fiction légale de l'article 739 du Code civil.

2° *Enfants simplement conçus :*

Conformément à la règle romaine : *infans conceptus pro nato habetur quotus de commodis ejus agitur*, l'enfant conçu est réputé vivant toutes les fois qu'il s'agit de ses intérêts.

En conséquence, l'enfant simplement conçu au moment de l'ouverture de la succession sera assimilé à l'enfant vivant, à condition que postérieurement il naisse vivant et viable (Instruction 3700).

3° *Enfants prédécédés :*

Par application de l'article 34 § 2 de la loi du 25 juin 1920, modifié par l'article 8 du décret du 11 juillet 1934, devait être ajouté au nombre des enfants vivants ou représentés du défunt l'enfant :

- décédé après avoir atteint l'âge de 16 ans révolus ;
- ou qui, étant âgé de moins de 16 ans, a été tué par l'ennemi au cours des hostilités, ou est décédé des suites de faits de guerre, soit durant les hostilités, soit dans l'année à compter de leur cessation (27 octobre 1917).

Sous le régime du décret du 11 juillet 1934, ces enfants entraient en ligne de compte pour la détermination :

a) Du tarif applicable dans tous les cas où des taux différents étaient édictés d'après le nombre d'enfants, vivants ou représentés, du défunt ;

b) Du montant de la déduction sur l'actif global net de la succession. Mais l'article 45 de la loi du 31 décembre 1936 a limité la portée de cette disposition qui ne trouve plus son application pour la détermination :

1° Du tarif applicable aux successions et legs recueillis par le conjoint, les ascendants, les descendants et les collatéraux privilégiés ;

2° Du montant de la déduction de 10 % par enfant en sus du deuxième (*Bulletin officiel*, janvier 1937, p. 9, Instruction 4287, § 4, R. E. 10.724).

L'Administration n'a pas toujours admis qu'on devait tenir compte, pour le calcul des droits, de l'enfant prédécédé dans tous les cas.

Elle a d'abord soutenu, en se basant sur la déclaration des articles 15 de la loi de 1917 et 34 de celle de 1920, que les enfants prédécédés dans les conditions prévues par ces textes ne pouvaient entrer en ligne de compte que s'il existait un autre enfant vivant ou représenté auquel ils puissent être ajoutés (R. E. 7091-7319-7495, Seine 25 novembre 1920, Bourges 2 février 1922).

Mais, à la suite de jugements contraires (Châteaubriant 9 février 1922, Vitré 2 mai 1922), elle a renoncé à sa première opinion et a admis, en tout état de cause, l'entrée en ligne de compte des enfants du défunt morts victimes de la guerre, ou après avoir atteint l'âge de 16 ans révolus, sans distinguer selon qu'il existe ou non d'autres enfants vivants ou représentés.

Le décret-loi du 29 juillet 1939 (Code de la Famille) a réglé d'une façon nette la question des enfants prédécédés entrant en ligne de compte pour l'exonération.

D'après l'article 158 de ce décret, est compté comme enfant vivant du défunt, pour l'application des articles 405 et 408 du Code de l'Enregistrement, l'enfant qui :

1° Est décédé après avoir atteint l'âge de 16 ans révolus ;

2° Etant âgé de moins de 16 ans, a été tué par l'ennemi ou est décédé des suites de faits de guerre, soit durant les hostilités, soit dans l'année à compter de leur cessation.

4° *Enfants absents :*

Il convient de les faire entrer en ligne de compte, sauf réclamation d'un supplément de droits, s'il est établi ultérieurement

qu'ils étaient décédés au jour de l'ouverture de la succession avant d'avoir atteint l'âge de 16 ans.

5° *Enfants renonçants :*

Doivent être comptés les enfants qui ont renoncé à la succession de leur auteur (Solution 12 octobre 1918, Instruction 3581, 20).

6° *Enfants adoptifs :*

Des controverses se sont élevées sur la question de savoir si les enfants adoptifs devaient être assimilés aux enfants vivants pour le calcul de la déduction.

Antérieurement à la loi de finances du 16 avril 1930, l'Administration et la jurisprudence décidaient que le mot « enfant » employé par les textes visait les enfants adoptifs au même titre que les enfants issus du défunt.

Mais, depuis la mise en vigueur de l'article 22 de la loi du 16 avril 1930, qui a décidé que les droits de mutation exigibles sur les transmissions à titre gratuit entre adoptant et adopté seraient liquidés et perçus sans tenir compte du lien de parenté résultant de l'adoption, l'Administration a conclu que l'enfant adoptif n'entrerait plus en ligne de compte pour le calcul des droits applicables à la succession de l'adoptant, sauf dans les hypothèses où ce nouveau texte ne prescrit point de faire abstraction de la parenté résultant de l'adoption (1) (Instruction 4057, § 11).

Cette thèse de l'Administration a été très discutée, notamment par le *Journal de l'Enregistrement*, n° 33951, d'après lequel l'article 22 de la loi du 16 avril 1930 ne visant que les successions entre l'adoptant et l'adopté, il y a lieu de tenir compte de l'en-

(1) Les dispositions de l'article 22 de la loi du 16 avril 1930 ont été reproduites à l'article 420 du Code de l'Enregistrement dont le texte a été lui-même complété par l'article 12 de la loi du 31 décembre 1931 et l'article 107 du décret du 29 juillet 1930. A l'heure actuelle, la règle d'après laquelle les enfants adoptifs ne sont pas assimilés aux enfants légitimes n'est pas applicable aux transmissions effectuées en faveur : 1° d'enfants issus d'un premier mariage du conjoint de l'adoptant ; 2° de pupilles de Nation ou de l'Assistance publique ainsi que d'orphelins de père mort pour la France ; 3° d'adoptés qui, pendant six ans au moins, auront reçu de l'adoptant des secours et des vivres non interrompus ; 4° d'adoptés dont le ou les adoptants ont perdu, morts pour la France, tous leurs descendants en ligne directe ; 5° d'adoptés dont les liens de parenté avec la famille naturelle ont été déclarés rompus par le Tribunal chargé de l'homologation de l'acte d'adoption en exécution de l'acte 352 du Code civil.

fant adoptif pour liquider la fraction de la taxe à la charge des successibles autres que ce dernier.

Le Traité Alfabétique soutient également dans le même sens que l'enfant adoptif devrait entrer en ligne de compte dans tous les cas :

« Il ressort de l'exposé des motifs relatifs à la disposition nouvelle que le législateur n'a eu en vue que le tarif applicable aux transmissions de l'adoptant à l'adopté. On devrait en déduire qu'aucune modification n'est apportée en ce qui concerne la détermination du nombre d'enfants de l'adoptant pour le calcul de la taxe.

« Si même l'opinion de l'Administration pouvait être suivie, elle ne devrait s'appliquer qu'à la taxe ou à la part de taxe due par l'adopté lui-même puisque l'article 22 vise uniquement les transmissions entre adoptant et adopté.

« Pour toute transmission réalisée entre l'adoptant et une autre personne, il y aurait lieu de tenir compte, en droit fiscal, de la présence de l'enfant adoptif. Si, par exemple, le défunt, père d'un enfant adoptif, vivant à son décès, a institué un légataire universel ou à titre universel, la taxe sera calculée au tarif des personnes sans enfants pour la part héréditaire revenant à l'enfant adoptif et au tarif des personnes ayant un enfant pour la part du légataire ; si le défunt laisse en concours avec l'enfant adoptif un enfant légitime (conçu après l'adoption ou un enfant naturel reconnu même avant l'adoption), la taxe est due au tarif des personnes ayant un enfant pour l'enfant adoptif, et elle n'est pas exigible pour la part de l'autre enfant. De même pour la réduction de la taxe autorisée par l'article 17 de la loi du 16 avril 1930 dans les successions où le défunt laisse un enfant, l'enfant adoptif ne pourra en bénéficier, mais le conjoint en concours avec cet enfant y aura droit.

« Il est évident qu'en toute hypothèse, l'enfant adoptif compilerait s'il entrait dans un des cas d'exception prévus par l'article 22 de la loi du 16 avril 1930. »

§ II. — Conditions de forme ou justifications à fournir

1° *Enfants vivants :*

Le nombre des enfants vivants ou représentés ne comporte aucune justification, sauf application du double droit en sus, édicté par l'article 13 de la loi du 18 avril 1918 en cas d'indication inexacte.

2° Enfants prédécédés :

Lorsqu'il s'agissait d'enfants décédés après 16 ans révolus, d'après les prescriptions de la loi du 25 juin 1920, les héritiers devaient déposer à l'appui de leur déclaration une expédition de l'acte de décès, établi sur papier timbré et conservé au bureau de l'Enregistrement, et, en cas de décès par suite de faits de guerre, un acte de notoriété délivré sans frais par le juge de paix du domicile du défunt et établissant les circonstances de la blessure ou de la mort.

L'Administration, en effet, ne considérait pas comme suffisante la présentation au receveur de l'expédition de l'acte de décès ; mais son exigence prêtait à la critique dès l'instant que l'article 34 de la loi du 25 juin 1920 envisage seulement la production de l'expédition de l'acte de décès et n'impose ainsi aux déclarants qu'une obligation de « faire voir » et non une obligation de « remettre ».

Aussi, désormais, l'Administration admet la simple présentation d'une expédition régulière de l'acte de décès, à condition qu'une copie de cette pièce, sur papier libre, soit remise au receveur qui la revêt d'une mention de conformité, signée par lui, ou, au cas de dépôt de cette expédition dans une étude de notaire, qu'un certificat sur papier non timbré contenant tous les renseignements utiles, notamment les actes de naissance ou de décès de l'enfant avec référence à l'acte de dépôt, soit délivré à ce receveur (Instruction 383g).

3° Enfants adoptifs :

Dans la troisième hypothèse où l'Administration admet exceptionnellement que l'enfant adoptif peut entrer en ligne de compte pour le calcul des droits, il faut que l'enfant adopté ait, durant sa minorité, et pendant six ans au moins, reçu de l'adoptant des secours et des soins non interrompus. Il appartient aux intéressés de fournir la preuve de cette prestation pendant la période prévue au texte légal (R. E. 10200).

En ce qui concerne la durée des soins, il y a lieu de faire entrer en ligne de compte la période antérieure à l'adoption et pendant laquelle les soins et les secours ont été fournis au mineur (R. E. 9457-VI).

§ III. — Portée de l'exonération

a) Cumul des déductions :

Remarquons que la déduction préalable opérée sur le capital imposable, en raison du nombre d'enfants du défunt, ne s'op-

pose pas à la réduction des droits de mutation par décès dus par l'héritier ou le légataire lorsqu'il est lui-même père d'une famille nombreuse (voir *infra*, chapitre 3).

b) Application de l'exonération aux étrangers :

La réduction accordée aux successions des personnes qui laissent plus de trois enfants vivants ou représentés n'est applicable que quand le défunt est de nationalité française ou originaire de colonies françaises ou de pays de protectorat.

Les étrangers ne peuvent donc pas, en principe, bénéficier des réductions d'impôts pour charges de famille.

Mais il existe fréquemment entre les pays étrangers et le nôtre des traités de réciprocité donnant le droit de bénéficier de l'exonération aux habitants des pays qui ont passé un tel traité avec la France. C'est ce qui résulte des termes mêmes de l'article 44 de la loi du 22 mars 1924 qui contient une disposition générale ainsi conçue :

« Sous réserve des traités de réciprocité qui existent actuellement ou qui seront passés entre la France et les pays étrangers, les réductions d'impôt et de taxe, les dégrèvements à la base, les réductions accordées par les lois en vigueur pour des raisons de charge de famille..... ne sont applicables qu'aux citoyens français et originaires des colonies françaises ou des pays de protectorat. »

A défaut de traité, la perception des droits de mutation par décès est effectuée sans tenir compte de l'exonération (Solution du 28 février 1927, Instruction 3963, § 11) (1).

Les pays étrangers qui ont passé avec la France un traité de ce genre sont les suivants :

Autriche, Etats-Unis d'Amérique, République Argentine, Belgique, Canada, Chili, Colombie, Costa-Rica, Danemark, République dominicaine, Equateur, Espagne, Esthonie, Finlande, Grande-

(1) A l'occasion de l'instance engagée contre l'Administration par les héritiers de M. K..., de nationalité brésilienne, décédé à Paris, le 12 janvier 1925, la question se pose de savoir si, depuis l'entrée en vigueur de l'article 44 de la loi du 22 mars 1924, les dispositions du deuxième alinéa de l'article 30 de la loi du 25 juin 1920, qui prévoit certaines réductions de l'actif imposable quand le défunt laisse plus de quatre enfants vivants ou représentés sont applicables aux successions des étrangers.

...Par la généralité de ses termes, le texte de la loi de 1924 embrasse toutes les atténuations d'impôt accordées pour charges de famille...

Dans ces conditions et du moment qu'aucun traité de réciprocité n'existe entre la France et le Brésil, la perception effectuée contrairement à cette règle lors des déclarations souscrites après le décès de M. K... est insuffisante et doit être révisée.

Bretagne, Grèce, Guatemala, Haïti, Honduras, Japon, Libéria, Lithuanie, Luxembourg, Mascate, Mexique, Nicaragua, Norvège, Panama, Paraguay, Pays-Bas, Pérou, Perse, Pologne, Roumanie, Etats du royaume des Serbes, Croates et Slovènes, Siam, Suède, Suisse, Tchécoslovaquie, Venezuela (1).

§ IV. — Questions pratiques relatives à l'application de l'exonération

1° *Calcul du maximum exonérable :*

L'application du maximum auquel les lois successibles avaient limité la déduction à opérer sur l'actif successoral a donné lieu à une difficulté particulière.

Fallait-il, pour obtenir le maximum exonérable dans chaque succession, multiplier le chiffre indiqué par la loi par le nombre de tous les enfants du défunt ou bien n'envisager que les enfants venant après ceux qui donnent lieu à déduction ?

Ainsi, pour une succession dévolue à quatre enfants dont deux entrent en compte pour l'exonération, devait-on multiplier le chiffre du maximum légal par quatre ou par deux ?

La première solution avait été adoptée par le Tribunal d'Orléans, dans un jugement du 29 juillet 1924 (J. E. 32448, R. E. 8094).

L'Administration de l'Enregistrement ayant formé un pourvoi en cassation contre cette décision, la Chambre civile, dans un arrêt du 3 juillet 1928, estima que, pour le maximum à déduire aussi bien que pour la déduction même, la loi prend nécessairement pour base les mêmes éléments et envisage les enfants en sus du deuxième et non pas le nombre total des enfants appelés à la succession (En ce sens : Toulouse 11 juin 1926, R. E. 8527, J. E. 33474, Instruction 4030, § 23).

2° *Calcul de la déduction à opérer* (sous le régime de la loi du 9 novembre 1940).

Nous avons vu que, d'après l'article 3 de la loi du 9 novembre 1940, la déduction opérée avant le calcul des droits de mutation n'est plus effectuée sur l'actif global (comme sous l'empire de la législation antérieure), mais seulement sur l'ensemble des parts nettes dévolues en ligne directe descendante et entre époux.

(1) Les traités internationaux dont l'objet est compatible avec l'état de guerre subsistent, leur exécution seule étant suspendue pour reprendre à la fin des hostilités. Cependant pratiquement les Etats ont tendance à considérer que l'état de guerre met fin à tous les traités antérieurs qui ne peuvent être remis en vigueur que par une disposition expresse du traité de paix.

Les exemples suivants feront mieux comprendre cette particularité :

A) Une succession de 500.000 fr. est dévolue à concurrence de 350.000 fr. à 3 enfants, de 100.000 fr. à l'époux survivant et de 50.000 fr. à un neveu légataire particulier. Les parts nettes revenant aux enfants et au conjoint survivant n'atteignant au total que 450.000 fr., la déduction doit se limiter à ce chiffre. Par conséquent, dans cette hypothèse, les enfants et le conjoint survivant n'auront rien à payer, le neveu, légataire particulier de 50.000 fr., devra acquitter les droits sur l'intégralité de son legs.

B) Une succession de 1.000.000 de fr. est dévolue à 7 enfants au conjoint survivant, usufruitier légal du quart et âgé de plus de 70 ans, et à un étranger légataire particulier de 50.000 fr. Dans cette hypothèque, après les abattements prévus par l'article 408 du Code de l'Enregistrement, il reste un actif taxable qui doit être réparti entre les descendants et le conjoint en proportion de leurs droits respectifs. Par conséquent, la liquidation s'établit de la manière suivante :

Actif de la succession	Fr. 1.000.000 »
Legs à l'étranger, pas d'exonération.....	50.000 »
Reste à répartir entre le conjoint survivant et les enfants	950.000 »
Et le maximum de la déduction n'est que de (500.000 + 400.000)	900.000 »
Il reste donc taxable	50.000 »
Part taxable du conjoint survivant : $\frac{1}{4}$ de 50.000 fr. : 12.500 fr. en usufruit. Valeur : $\frac{1}{10}^{\circ}$.	1.250 »
Reste taxable pour les enfants.....	48.750 »
La part taxable de chaque enfant est donc de $\frac{1}{7}^{\circ}$	6.964 29

SECTION III

CONTRAT DE TRAVAIL A SALAIRE DIFFÉRÉ EN AGRICULTURE

IMMUNITÉ FISCALE DE LA CRÉANCE DE SALAIRE

Le décret-loi du 29 juillet 1939, dans ses articles 63 à 74, permet aux enfants d'agriculteurs qui sont employés chez leurs parents et ne reçoivent, à titre de salaire, que la nourriture et le logement de se prévaloir, sous certaines conditions, d'un contrat de travail à salaire différé et d'obtenir, au décès de leurs auteurs, la rémunération de la collaboration qu'ils leur ont apportée en exerçant un droit de créance sur leurs successions.

Cette innovation importante a été inspirée par le souci de retenir à la terre les fils d'agriculteurs. En effet, au décès de l'ascendant, ceux-ci voyaient la succession partagée également entre eux et les descendants qui avaient quitté le domaine, alors que l'actif successorale provenait en partie du travail gratuit de ceux qui étaient restés.

Cette perspective était de nature à les détourner de l'entreprise agricole dont ils étaient les artisans indispensables. Leur départ dissociait la famille paysanne et contribuait à la désertion des campagnes.

Le législateur ne voulant pas aller jusqu'à obliger l'ascendant à verser périodiquement un salaire à ses enfants et ne voulant pas, d'autre part, donner à certains enfants une part supplémentaire dans la succession, a pris le parti d'attribuer aux descendants, ayant collaboré avec le défunt, une créance sur la succession de ce dernier.

M. le professeur Paul Esmein, dans une étude publiée par la *Semaine Juridique*, en décembre 1939, a très nettement dégagé le caractère de la nouvelle institution. Selon lui, il ne s'agit pas, à proprement parler, d'un *contrat de travail*, puisque l'ascendant ne s'est jamais engagé à verser un salaire. Il y a là plutôt une créance créée d'autorité par la loi, en vue de maintenir la famille à la terre.

C'est cette créance qui fait l'objet des dispositions d'ordre fiscal contenues dans les articles 64 alinéa 2, 67 alinéa 2, 71 et 74 du décret-loi du 29 juillet 1939. Ces textes font bénéficier d'un régime de faveur, d'une part la succession du bénéficiaire du contrat de travail, d'autre part celle de l'exploitant pour lequel le travail a été effectué.

Nous étudierons ici le régime applicable à chacune de ces deux catégories de succession.

I. — SUCCESSION DU BÉNÉFICIAIRE DU CONTRAT.

D'après l'article 64, alinéa 2 du décret-loi du 29 juillet 1939, en cas de décès du descendant de l'exploitant ayant collaboré avec ce dernier, la transmission à ses enfants vivants ou représentés de la créance résultant de son contrat de travail à salaire différé est dispensée de tous droits de mutation par décès.

Remarquons que le texte vise seulement les droits de mutation à percevoir et ne dispense pas les héritiers de l'obligation de déclarer la créance. Cependant, il n'y a pas lieu de tenir compte de cette créance, pour la détermination des parts nettes imposables, des tarifs du droit de mutation et des maxima de perception.

A) Conditions d'existence de la créance.

Pour déterminer les circonstances dans lesquelles cette exonération est applicable, il convient d'exposer les conditions prévues par le décret-loi pour l'existence d'un contrat de travail à salaire différé.

Comme nous l'avons vu, ce contrat ne résulte pas d'un accord verbal ou écrit entre l'exploitant et son descendant, mais l'existence du contrat de travail est présumée par la loi dès lors que le défunt est resté dans le domaine familial et a travaillé à son exploitation sous la direction de son ascendant.

La présomption s'applique en principe à tous les descendants en ligne directe descendante, quel que soit leur degré de parenté avec l'exploitant, ainsi qu'à leur conjoint. Mais les intéressés doivent :

- 1° Etre âgés de plus de dix-huit ans ;
- 2° Avoir participé directement et effectivement à l'exploitation, sans être associés ni aux bénéfices, ni aux pertes ;
- 3° N'avoir reçu aucun salaire en argent en contrepartie de leur collaboration.

En outre, s'il s'agit du conjoint du bénéficiaire, il faut que l'un ou l'autre des époux remplissent les conditions qui précèdent, c'est-à-dire notamment, que le conjoint ait participé lui-même à l'exploitation.

Il faut, en outre, qu'il existe, issus du mariage, un ou plusieurs enfants ayant moins de dix-huit ans.

B) Détermination du montant du salaire.

Le taux du salaire dont le descendant de l'exploitant peut se prévaloir n'est pas celui dont aurait bénéficié un ouvrier ou une servante agricole pour la période envisagée. Le législateur a considéré que les descendants auraient toujours reçu de leur ascendant des vêtements, de l'argent de poche et des cadeaux. Il n'a pas voulu non plus que la créance de salaire absorbât une partie trop importante des petites successions.

C'est pourquoi il a établi les limitations suivantes :

- 1° Le descendant n'a droit au salaire que pour le temps de collaboration postérieur au moment où il a atteint l'âge de 18 ans ;
- 2° Pour chaque année de collaboration, le taux du salaire est de la moitié du salaire normal d'un ouvrier agricole ou d'une servante logés et nourris, tel que ce salaire est constaté chaque année par arrêté du ministre de l'Agriculture ;

3° Si le conjoint du descendant a participé avec lui à l'exploitation, le taux du salaire est réduit pour chacun d'eux aux trois huitièmes du salaire normal ainsi déterminé ;

4° En aucun cas, et quelle que soit la durée de la collaboration, le montant total de la créance de salaire, ne peut pour chaque ayant droit, dépasser la somme représentant dix années de la rémunération fixée sur les bases établies par la loi ;

5° Après le décès d'un descendant marié, si son conjoint survivant continue à collaborer à l'exploitation, il a droit à la moitié du salaire normal jusqu'à ce que le plus jeune de ses enfants ait achevé sa dix-huitième année. A partir de ce moment, la créance de salaire cesse de s'accroître, alors même que le conjoint continuerait à travailler.

C) *Dévolution de la créance.*

Le bénéfice du contrat de travail à salaire différé est régi, en ce qui concerne sa dévolution, par les règles du droit commun. Toutefois, l'article 64 du décret-loi lui attribue, à l'égard du bénéficiaire, le caractère d'un bien-propre et prévoit que sa dévolution par dérogation aux règles de droit civil, et nonobstant toutes conventions matrimoniales sera exclusivement réservée aux enfants vivants ou représentés. Il en résulte que, si le descendant ne laisse aucun héritier en ligne directe descendante, sa créance de salaire sur la succession de l'exploitant tombe en non-valeur.

Enfin, les articles 65 (alinéa 2) et 68, précisent les droits conférés par le décret-loi :

Ne peuvent se prévaloir de la créance :

1° Le conjoint du bénéficiaire du contrat contre lequel un jugement de divorce ou de séparation de corps a été prononcé ;

2° Tout ayant droit qui ne travaillait pas sur un fonds rural *d'une façon habituelle* à la date du décès de l'exploitant, sauf le cas de service militaire, de maladie ou d'infirmité ;

3° Les enfants et petits-enfants du descendant prédécédé, lorsqu'ils n'ont jamais travaillé sur un fonds rural, à moins qu'ils ne soient encore soumis à l'obligation scolaire, lors du décès de l'exploitant ;

4° Le descendant de l'exploitant qui se trouve être au décès de ce dernier, son unique héritier et est seul appelé à recueillir la succession.

II. — SUCCESSION DE L'EXPLOITANT.

A l'égard de la succession de l'exploitant, succession contre laquelle le descendant ou ses héritiers font valoir la créance de

salaire, il n'y a pas directement exonération des droits de mutation. Mais le législateur a établi au profit des redevables une dérogation à l'article 62 n° 2 du Code de l'Enregistrement qui n'autorise la déduction des dettes du défunt envers ses héritiers ou des personnes interposées que dans le cas où ces dettes résultent d'un acte authentique ou d'un acte sous seings privés ayant date certaine, autrement que par le décès d'une des parties contractantes et à condition qu'il soit justifié de leur existence au jour du décès.

Pour faciliter la déduction de la dette de salaire dont les successions d'agriculteurs peuvent être tenues au titre du contrat de travail à salaire différé, l'article 71 du décret-loi prévoit que l'existence et la sincérité de cette dette sera suffisamment prouvée, à l'égard de l'Administration par tous actes et écrits même postérieurs au décès de l'exploitant susceptibles de faire preuve en justice entre les cohéritiers.

Cette preuve pourra donc résulter soit d'un inventaire, soit d'un partage, soit enfin d'une reconnaissance de dette souscrite par les cohéritiers ou de tout autre écrit émanant de ces derniers et portant reconnaissance de la dette de salaire.

Toutefois, aux termes du même article, l'héritier créancier est tenu de fournir à l'Administration :

1° Une attestation datée et signée par lui, dans les formes prévues par l'article 61 du Code de l'Enregistrement et mentionnant le montant de sa créance de salaire (en cas de prédécès du créancier, cette attestation doit être fournie par ses héritiers et représentants) ;

2° Un certificat du maire de la commune de son domicile attestant qu'il travaillait habituellement sur un fonds rural et précisant qu'il participait encore au travail agricole du domaine familial à la date du décès de l'exploitant ou qu'il avait cessé d'y participer soit pour accomplir ses obligations militaires, soit par suite de maladie ou d'infirmité physique, le mettant dans l'impossibilité de travailler à la terre.

Lorsque ce certificat est produit à l'appui de la déclaration avec l'attestation de l'héritier créancier ou de ses représentants, la déduction de la dette de salaire doit être admise, sans autre justification, soit sur la simple indication de la date de l'enregistrement de l'acte portant reconnaissance de cette dette, soit sur la production de cet acte, s'il n'est pas enregistré.

Ainsi, la créance résultant du contrat de travail à salaire différé peut être déduite sans difficulté de l'actif successoral et il en résultera une diminution sensible des droits à percevoir sur cet actif.

CHAPITRE III

EXONÉRATIONS ACCORDÉES EN CONSIDÉRATION DE LA PERSONNE DE L'HÉRITIER OU DU LÉGATAIRE

Après avoir étudié les exonérations accordées en considération de la personne du défunt, nous sommes amenés à envisager celles qui ont été prévues en considération de la personne de l'héritier ou du légataire.

Chronologiquement, ces exonérations ont apparu dans l'ordre suivant :

1° Une exonération totale au profit de l'Etat pour les successions par lui recueillies à titre de deshérence et pour les legs à lui consentis. Cette exonération était déjà prévue par l'article 70 de la loi du 22 frimaire an VII ;

2° L'application d'un tarif proportionnel réduit au profit de certains legs consentis à certaines personnes morales. Cette faveur fiscale a été définitivement instaurée par la loi du 25 février 1901 ; son domaine d'application s'est, d'ailleurs, modifié dans la suite ;

3° L'application d'un tarif progressif spécial moins élevé que le tarif de droit commun aux legs faits aux personnes morales ne bénéficiant pas du tarif proportionnel réduit prévu par la loi du 25 février 1901. Ce tarif progressif spécial a été organisé pour la première fois par la loi du 8 avril 1910 ;

4° Une réduction des droits exigibles sur les parts successorales dévolues à des héritiers ou légataires ayant un certain nombre d'enfants. Cette réduction a été accordée pour la première fois par la loi du 31 décembre 1917 ;

5° L'application du tarif en ligne directe au premier degré aux successions dévolues aux enfants des victimes de la guerre par représentation de ces dernières. Cette réduction de tarif a été admise par la loi du 25 juin 1920 ;

6° L'application du tarif proportionnel réduit prévu par la loi du 25 février 1901 jusqu'à concurrence d'un certain chiffre aux legs à titre particulier faits à certains mutilés de guerre. Cette faveur fiscale a été inaugurée par la loi du 25 juin 1920 ;

7° Une exonération totale au profit de certaines personnes morales et legs charitables. Cette exonération a été accordée par la loi du 16 avril 1930.

Ces cas d'exonération sont trop disparates dans leur fondement et leur portée pour que nous puissions les étudier en détail dans leur ordre chronologique. Nous serions tentés de les classer en les groupant, d'une part, en exonérations accordées à des personnes morales et, d'autre part, en exonérations accordées à des personnes physiques. Ce critère de classification ne permettant pas, à lui seul, de faire ressortir toutes les nuances de la législation en la matière, nous ne ferons que nous en inspirer en suivant l'ordre très empirique suivant :

1° Successions en déshérence et legs à l'Etat (Section I) ;

2° Legs au profit des personnes morales bénéficiant du tarif proportionnel réduit (Section II) ;

3° Legs au profit des personnes morales bénéficiant d'une exonération complète (Section III) (1) ;

4° Legs faits aux établissements publics et d'utilité publique ne bénéficiant pas du tarif proportionnel réduit ou de l'exemption totale (Section IV) ;

5° Legs aux mutilés de guerre (Section V) ;

6° Réduction pour nombre d'enfants de l'héritier ou du légataire (Section VI) ;

7° Successions dévolues aux victimes de la guerre (Section VII).

SECTION I

SUCCESSIONS EN DÉSHÉRENCE ET LEGS A L'ÉTAT

L'Etat peut être successeur ou légataire.

Il est successeur lorsqu'il revendique une succession en déshérence.

Il est légataire lorsqu'il reçoit une libéralité par testament.

A) *Succession en déshérence.*

Une succession est en déshérence s'il n'existe pas de parents légitimes ou naturels au degré successible, de légataires ou de conjoint survivant (article 768 du Code civil).

(1) Il semble, à première vue, anormal d'envisager les legs au profit de personnes morales bénéficiant d'une exonération complète après les legs au profit de personnes morales bénéficiant du tarif proportionnel réduit. Mais cet ordre se justifie parce qu'historiquement l'exonération complète au profit de certaines personnes morales accordée par la loi de 1930 est postérieure à l'application du tarif proportionnel réduit prévu par la loi de 1901 et forme une sorte de progrès dans la voie de l'immunité fiscale.

L'Etat est alors fondé à exercer son droit de successeur irrégulier. Il acquiert les biens de la succession en déshérence en vertu de sa souveraineté et son droit s'applique à tous les biens situés en France, même dépendant de successions d'étrangers.

Il existe cependant trois exceptions à ce droit d'Etat :

1° Il ne recueille pas les successions des pupilles de l'Assistance publique décédés avant leur majorité sans héritiers connus. L'article 41 de la loi du 27 juin 1904 attribue ces biens aux départements ;

2° Il n'a aucun droit sur les deniers et effets des marins décédés en mer. L'article 4 de la loi des 30 avril-13 mai 1791, relative à la Caisse des Invalides à la Marine, attribue à cet établissement « le produit des successions des marins et autres personnes mortes en mer, les sommes de parts de prix, gratifications, salaires et journées d'ouvriers et autres objets de même nature concernant le service de la marine, lorsqu'ils ne sont pas réclamés » ;

3° Les hospices sont appelés à recueillir de préférence à l'Etat :

a) A titre d'indemnité de leurs soins et dépenses, les biens des enfants qui décèdent avant leur sortie de l'hospice, leur émancipation ou leur majorité, lorsqu'il ne se présente aucun héritier pour les recueillir (article 8, loi du 15 pluviose, an XIII) ;

b) Les effets mobiliers apportés par les malades décédés dans les hospices, et qui y ont été traités gratuitement (Avis Cons. d'Etat 14 octobre — 3 novembre 1809 — décret du 29 juillet 1939, article 21).

En dehors de ces trois cas, l'Etat appréhende toutes les successions en déshérence.

Qu'il s'agisse de biens meubles ou immeubles, il est dispensé de droits de mutation par décès en vertu de l'article 505 de la codification (article 70 de la loi de frimaire an VII) : « Les acquisitions et échanges faits par l'Etat sont enregistrés gratis. »

Mais, dans la plupart des cas, les successions que l'Etat revendique ont été préalablement déclarées vacantes et, en conséquence, les droits de mutation par décès acquittés par le curateur au tarif des transmissions par décès entre étrangers (1).

(1) Depuis la loi du 20 novembre 1940, la curatelle des successions vacantes a été confiée à l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre. L'instruction administrative du 7 novembre 1941 (*J. O.* 25 novembre 1941) qui commente cette loi n'indique pas si les droits de mutation par décès doivent être prélevés sur l'actif net avant le versement à la Caisse des Dépôts et Consignations.

B) *Etat légataire.*

L'Etat peut recevoir à titre gratuit, par legs ou donation, mais il ne peut accepter un legs universel ou à titre universel que sous bénéfice d'inventaire.

L'acceptation des dons et legs est faite par le ministre chargé d'assurer sa destination ; si la libéralité est consentie sans charge, c'est le ministre des Finances qui en poursuit l'acceptation avec l'Administration des Domaines.

Un décret simple suffit pour autoriser l'acceptation s'il n'y a pas réclamation des familles. Dans le cas contraire, il faut un décret en Conseil d'Etat (Loi du 4 février 1901 — Instruction 3154). En tout état de cause, l'Etat légataire est dispensé de l'impôt de mutation par décès comme lorsqu'il vient à une succession au titre de successeur irrégulier, l'article 505 précité s'appliquant à toutes les acquisitions à titre onéreux ou à titre gratuit.

Certains auteurs prétendent que l'Etat est dispensé des droits de succession « parce qu'il ne peut se payer d'impôt à lui-même ». Ce principe n'est écrit nulle part ; au contraire, dans de nombreuses occasions on voit les Administrations de l'Etat payer des impôts directs ou indirects. Exemple : l'impôt foncier pour les immeubles productifs de revenus, même occupés gratuitement par des fonctionnaires pour leur appartement personnel.

Il arrive assez rarement que l'Etat soit légataire, la plupart du temps les legs sont faits à un établissement spécialement désigné.

Lorsque cet établissement spécialement désigné se confond avec l'Etat comme service public, ou y est assimilé comme établissement national, il bénéficie des avantages fiscaux et immunités conférés à l'Etat.

Il est donc très important de distinguer ces établissements d'Etat des établissements publics ou d'utilité publique. Pour chaque cas particulier, la question se résout d'après les circonstances et surtout en tenant compte des termes des lois et décrets constitutifs.

Par une solution du 14 décembre 1931, l'Administration a précisé les conditions qu'un organisme doit remplir pour constituer un établissement public d'Etat :

1° Il doit être rattaché à un département ministériel et placé sous l'autorité du ministre ;

2° Son personnel, tout au moins les agents placés à sa tête, doivent être nommés par le ministre ou son délégué ;

3° Son budget doit être soumis à l'approbation de l'autorité supérieure ;

4° Ses comptables doivent être des comptables publics dont les comptes relèvent de la Cour des Comptes.

Les Etablissements répondant à ces conditions sont, notamment :

- Les cinq Académies formant l'Institut ;
- L'Académie de Médecine ;
- L'Armée et les Institutions qui s'y rattachent ;
- La Caisse d'Epargne postale ;
- La Caisse d'Invalides de la Marine ;
- Les Ecoles tenues par l'Etat ;
- Les Ministères ;
- Les Facultés et Corps de Facultés ;
- Le Conservatoire des Arts et Métiers ;
- L'Office National des Mutilés et Réformés de guerre et les Comités départementaux ;
- L'Institut National des Jeunes Aveugles ;
- La Caisse de Recherches Scientifiques ;
- L'Office National des Recherches Scientifiques ;
- L'Ecole de Musique de Lille ;
- L'Ecole des Arts Industriels de Roubaix ;
- L'Office National et les Offices Départementaux des Pupilles de la Nation ;
- Certains hôpitaux algériens.

L'Administration décide que les dons et legs faits aux Etablissements de l'Etat sont exempts des droits de mutation étant donné qu'il est impossible de prélever un impôt sur les biens qui sont destinés à des services publics.

Il en est ainsi même si les établissements gratifiés sont doués de la personnalité civile, possèdent un patrimoine propre, jouissent d'un budget particulier et sont des organes distincts de l'Etat.

Malgré l'indépendance relative qui leur est accordée ils constituent des administrations publiques d'une nature particulière et se rattachent directement à la personnalité même de l'Etat. Ils bénéficient, en fait, des mêmes immunités (Instr. 3.255 § 14).

L'acceptation des dons et legs qui sont faits aux établissements d'Etat est autorisée par un décret simple, à moins qu'il n'y ait réclamation des familles ; dans ce cas, un décret en Conseil d'Etat est nécessaire.

On applique, par conséquent, exactement les mêmes règles que lorsqu'il s'agit de dons et legs faits à l'Etat lui-même.

SECTION II

**LEGS AU PROFIT DE PERSONNES MORALES
BÉNÉFICIAIRE DU TARIF PROPORTIONNEL RÉDUIT**

L'article 19 de la loi du 25 février 1901 a soustrait à l'application du tarif progressif les dons et legs consentis dans un but charitable à certaines personnes morales pour les laisser soumis au tarif proportionnel antérieur de 9 % qui s'est trouvé prendre, de ce fait, le caractère d'un tarif réduit.

Depuis l'abrogation par l'article 17 de la loi du 18 avril 1831 de l'article 7 de la loi du 16 juin 1824 (1) qui avait accordé la simple application d'un droit fixe à certains dons et legs immobiliers, la faveur du législateur fiscal pour les dons et legs charitables ne s'était traduite que par une immunité au profit des dons et legs faits aux pauvres des hospices ou de certaines maisons hospitalières.

L'article 19 de la loi du 25 février 1901 était ainsi conçu :

« (Al. 1). Sont soumis à un droit de neuf francs pour cent francs (9 pour 100) sans addition de décimes, les dons et legs faits aux départements et aux communes, en tant qu'ils sont affectés par la volonté expresse du donateur à des œuvres d'assistance, ainsi que les dons et legs faits aux établissements publics charitables et hospitaliers, aux sociétés de secours mutuels et à toutes autres sociétés reconnues d'utilité publique dont les ressources sont affectées à des œuvres d'assistance.

« (Al. 2). Il sera statué sur le caractère de bienfaisance de la disposition par le décret rendu en Conseil d'Etat ou l'arrêté préfectoral qui en autorisera l'acceptation.

« (Al. 3). Sont également soumis à un droit de neuf francs pour cent francs (9 pour 100) sans addition de décimes, les dons et legs faits aux sociétés d'instruction et d'éducation populaire gratuites reconnues d'utilité publique et subventionnées par l'Etat. »

(1) L'article 7 de la loi du 16 juin 1824 était ainsi conçu : « Les départements, arrondissements, communes, hospices, séminaires, fabriques, congrégations religieuses, consistoires et généralement tous établissements publics légalement autorisés paieront 10 francs pour droit fixe d'enregistrement et de transcription hypothécaire sur les actes d'acquisition qu'ils feront et sur les donations ou legs qu'ils recueilleront lorsque les immeubles acquis ou donnés devront recevoir une destination d'utilité publique et ne pas produire de revenus, sans préjudice des exceptions déjà existantes en faveur de quelques-uns de ces établissements.

Le droit de 10 francs fixé par le présent article sera réduit à 1 franc toutes les fois que la valeur des immeubles acquis ou donnés n'excédera pas 500 fr. en principal.

(Al. 4). Sans intérêt.

Ultérieurement, la faveur de l'application du tarif réduit a été étendue :

1° Par l'article 13 de la loi du 23 décembre 1912, et par l'article 72 de la loi du 5 décembre 1922, aux dons et legs faits aux offices publics d'habitations à bon marché ;

2° Par l'article 24, al. 2 de la loi du 30 juin 1923, modifiant l'article 33 de la loi du 25 juin 1920 aux dons et legs de sommes d'argent ou d'immeubles faits aux départements, aux villes et aux établissements pourvus de la personnalité civile avec obligation, pour les bénéficiaires, de consacrer ces libéralités à l'achat d'œuvres d'art, de monuments ou d'objets ayant un caractère historique, de livres, d'imprimés ou de manuscrits, destinés à figurer dans une collection publique ou à l'entretien d'une collection publique ;

3° Par l'article 62 de la loi du 5 avril 1928, aux dons et legs consentis aux organismes d'assurances sociales ;

4° Par l'article 28 de la loi du 30 décembre 1928, aux dons et legs consentis aux sociétés civiles visées par l'article 44 de la loi du 5 avril 1928 ;

5° Par l'article 12 de la loi du 31 mars 1931 aux dons et legs faits aux établissements publics ou d'utilité publique dont les ressources sont exclusivement affectées à des œuvres scientifiques à caractère désintéressé ;

6° Par la loi du 18 juin 1941, aux dons et legs faits aux associations d'enseignement supérieur reconnues d'utilité publique, conformément à l'article 7 de la loi du 18 mars 1880.

Au cours de cette évolution extensive de l'application du tarif réduit s'est intégrée une nouvelle faveur fiscale : l'exemption totale des droits de mutation à titre gratuit pour les dons et legs faits dans certaines conditions au profit de certaines personnes morales autres que l'Etat, lequel bénéficiait déjà de l'exemption depuis la loi du 22 frimaire an VII (Cf. *supra* même chapitre, Section I). On trouvera l'évolution du domaine d'application de cette exemption totale et sa portée actuelle à la section III du présent chapitre. Elle concerne plus spécialement les dons et legs visés par l'article 570 Code Enregistrement.

Par ailleurs, la quotité du tarif réduit primitivement de 9 % a été portée à 10,80 % par l'adjonction du double décime édictée par l'article 3 de la loi du 22 mars 1924. Cette quotité de 10,80 % a été majorée de la surtaxe temporaire de 8 % instituée par le décret du 8 juillet 1937, donc portée à 11,664 %. Cette quotité de

11,664 % a été enfin remplacée par celle de 12 % prévue par l'article 14 de la loi du 9 novembre 1940 (Inst. 4534 § 9).

Les textes en la matière sont codifiés et reproduits aux articles 417 et 418 du Code de l'Enregistrement dont la rédaction principale est la suivante :

Article 417. — Sont soumis à un droit de 12 % (tarif édicté par l'article 14 de la loi du 9 novembre 1940) les dons et legs faits aux établissements publics charitables autres que ceux visés à l'article 570 aux sociétés de secours mutuels et à toutes autres sociétés reconnues d'utilité publique dont les ressources sont affectées à des œuvres d'assistance.

Il est statué sur le caractère de bienfaisance de la disposition par le décret rendu en Conseil d'Etat ou l'arrêté préfectoral qui en autorise l'acceptation.

Article 418. — Sont également soumis au droit de 12 % prévu par l'article précédent :

1° (L. 18 juin 1941) « Les dons et legs faits aux associations d'enseignement supérieur reconnues d'utilité publique conformément à l'article 76 de la loi du 18 mars 1880 et aux sociétés d'éducation populaire gratuite reconnues d'utilité publique et subventionnées par l'Etat » (1) ;

2° Les dons et legs de sommes d'argent ou d'immeubles faits aux établissements pourvus de la personnalité civile autres que ceux visés à l'article 570, avec obligation, pour les bénéficiaires, de consacrer ces libéralités à l'achat d'œuvres d'art, de monuments ou d'objets ayant un caractère historique, de livres, d'imprimés ou de manuscrits, destinés à figurer dans une collection publique, ou à l'entretien d'une collection publique ;

3° Les dons et legs faits aux offices publics d'habitations à bon marché ;

4° (Abrogé par le décret du 28 octobre 1935 modifiant le régime des assurances sociales) (2) ;

5° Les dons et legs faits aux sociétés civiles visées au premier alinéa de l'article 44 de la loi du 5 avril 1928 qui ont été autorisées à continuer leurs opérations en exécution des dispositions dudit alinéa ;

(1) Avant la loi du 18 juin 1941, ce n° 1 de l'article 418 était libellé de la manière suivante : « Les dons et legs faits aux sociétés d'instruction et d'éducation populaire gratuites reconnues d'utilité publique et subventionnées par l'Etat. »

(2) Avant son abrogation par le décret du 28 octobre 1935, ce numéro 4 visait : « Les libéralités faites aux organismes d'assurances sociales. »

6° Les dons et legs faits aux établissements publics ou d'utilité publique, dont les ressources sont exclusivement affectées à des œuvres scientifiques à caractère désintéressé.

Il semble que les compilateurs du Code de l'Enregistrement ont eu raison de dissocier en les répartissant en deux articles distincts, les cas d'application du tarif réduit actuellement de 12 %, car cela fait apparaître plus nettement qu'avec la rédaction de l'article 19 de la loi du 25 février 1901 la répartition en deux groupes de ces cas : 1^{er} cas où l'application du tarif réduit est subordonné à l'affirmation par l'autorité administrative du caractère de bienfaisance de la disposition (art. 417) ; 2° cas où le tarif réduit est applicable de plein droit si les conditions prévues au texte se trouvent remplies (article 418).

Cette répartition logique dicte le plan de la présente section qui sera divisée en deux paragraphes : le premier consacré aux cas prévus par l'article 417, le second aux cas prévus par l'article 418.

§ I. — Cas d'application du tarif réduit prévus par l'article 417 du Code de l'Enregistrement

Ces cas concernant : 1° les dons et legs faits aux établissements publics charitables autres que ceux visés à l'article 570 ; 2° les dons et legs faits aux sociétés de secours mutuels ; 3° les dons et legs faits aux établissements d'utilité publique dont les ressources sont affectées à des œuvres d'assistance.

Il convient d'étudier la caractéristique commune des trois cas avant d'examiner les particularités de chacun.

I. — CARACTÉRISTIQUE COMMUNE DES TROIS CAS PRÉVUS PAR L'ARTICLE 417 C. ENREGISTREMENT

La caractéristique commune des trois cas d'application du tarif réduit prévus par l'article 417 du Code de l'Enregistrement est que l'application de ce tarif réduit est subordonnée à la condition qu'il soit statué sur le caractère de bienfaisance de la disposition par le décret rendu en Conseil d'Etat ou l'arrêté préfectoral qui en autorise l'acceptation.

L'exigence de cette condition n'est pas douteuse pour les dons ou legs consentis aux sociétés de secours mutuels ; en effet, d'après l'article 15 de la loi du 1^{er} avril 1898, ces sociétés ne peuvent accepter des dons ou legs qu'avec l'autorisation donnée, suivant le cas, soit par arrêté préfectoral, soit par un décret rendu en Conseil d'Etat.

Elle n'est pas douteuse non plus, pour les dons ou legs consentis à des établissements d'utilité publique puisque les dons et

legs ne peuvent être acceptés par ces personnes morales qu'avec autorisation donnée encore, suivant le cas, par arrêté préfectoral ou décret rendu en Conseil d'Etat (L. 4 février 1901, art. 5 et 7).

La même exigence est, par contre, plus douteuse en ce qui concerne les dons et legs consentis à un établissement public charitable, puisque d'après l'art. 4 al. 1^{er} de la loi du 4 février 1901, les établissements publics peuvent accepter ou refuser, sans autorisation, les dons, legs, qui leur sont faits sans charges, conditions ni affectations immobilières. S'agissant toujours d'un établissement public départemental ou communal, un arrêté préfectoral d'autorisation n'est nécessaire que si les dons ou legs sont grevés de charges, conditions ou affectations immobilières (art. 4 al. 2) et un décret en Conseil d'Etat n'a à intervenir qu'en cas de réclamation des familles (art. 7).

D'après cette réglementation, un legs consenti à un établissement public charitable, sans aucune affectation imposée par le déposant peut normalement être accepté sans aucune autorisation par l'établissement gratifié. Dans ce cas, il n'y a pas de place pour un arrêté préfectoral ou un décret statuant sur le caractère de bienfaisance de la disposition ; mais ce caractère de bienfaisance résultant de ce que la libéralité est adressée purement et simplement à un établissement charitable, donc destinée à des œuvres de bienfaisance, l'application du tarif réduit ne saurait être utilement contestée par l'Administration de l'Enregistrement.

Au contraire, lorsque le legs est consenti avec une affectation quelconque, on se trouve en présence d'un legs avec charge ; aussi, l'autorité préfectorale est-elle obligée d'intervenir pour rechercher si cette charge est compatible avec l'objet de l'activité normale de l'établissement public.

Devant ainsi veiller au respect du principe de la spécialité des personnes morales, l'autorité préfectorale est toujours appelée à statuer sur l'autorisation d'accepter à donner à l'établissement gratifié ; elle peut donc et doit même statuer en même temps sur le caractère de bienfaisance de la disposition.

A cet égard, l'interprétation de l'article 417 C. Enreg. est beaucoup moins délicate que celle de l'art. 19 de la loi du 25 février 1901 dont il est issu. En effet, indépendamment des trois cas prévus par l'art. 417 C. Enreg. l'article 19 de la loi du 25 février 1901 concernait les dons et legs faits aux départements et aux communes, en tant qu'ils étaient affectés par la volonté expresse du donateur à des œuvres d'assistance. Or, l'autorité préfectorale et encore moins le Conseil d'Etat n'avaient normalement à intervenir pour l'acceptation des libéralités adressées aux départements et communes, cette autorisation émanant directement du Conseil

général ou du Conseil municipal (L. 4 février 1901, art. 2 et 3). L'Administration de l'Enregistrement en avait déduit que lorsque l'acceptation d'une libéralité n'avait à être approuvée ni par arrêté préfectoral, ni par décret rendu en Conseil d'Etat, c'était à elle seule qu'il appartenait d'apprécier sous le contrôle des tribunaux de l'ordre judiciaire, si la libéralité avait le caractère de bienfaisance lui permettant de bénéficier de l'application du tarif réduit (Circulaire du ministère de l'Intérieur du 22 octobre 1901 et décision du ministre des Finances du 5 juin 1901, rev. Enreg. 2.928). Par suite, même si le Préfet avait pris en fait un arrêté pour statuer sur le caractère de bienfaisance d'une libéralité dans des cas où il n'était pas compétent pour statuer sur l'acceptation de la libéralité, l'Administration de l'Enregistrement n'avait pas à tenir compte de la décision préfectorale relative au caractère de bienfaisance de la disposition et nonobstant cette décision, refuser l'application du tarif réduit (affaire Département du Pas-de-Calais, Cass. civ. 27 mai 1925, Instruction 3.896, § 6 Revue Enregistrement 8.232, mémoire de l'Administration J. de l'Enregistrement 32.562).

A l'heure actuelle et pour l'interprétation de l'article 417 C. E. reg., une semblable difficulté ne semble plus se poser puisque, dans la seule hypothèse où l'acceptation d'un legs susceptible de bénéficier du tarif réduit n'est pas subordonnée à une autorisation au moins préfectorale — celle où une libéralité est adressée sans affectation à un établissement public charitable — l'application du tarif réduit n'est pas douteuse.

Sauf dans cette hypothèse, c'est dans l'arrêté préfectoral où le décret rendu en Conseil d'Etat que doit se trouver la reconnaissance du caractère de bienfaisance de la disposition, condition nécessaire à l'application du tarif réduit.

Cette condition de la reconnaissance du caractère de bienfaisance de la disposition dans l'arrêté préfectoral ou le décret rendu en Conseil d'Etat soulève deux difficultés : la première se présente lorsque la décision administrative a omis de statuer sur le caractère de bienfaisance, la seconde lorsqu'elle a statué d'une manière erronée soit en reconnaissant à tort le caractère de bienfaisance, soit en refusant également de reconnaître le caractère de bienfaisance.

La première de ces difficultés est relativement facile à résoudre. En effet, le Conseil d'Etat a décidé que la lacune existant dans un décret d'autorisation pouvait être comblée par un décret postérieur (legs de la dame Legouis aux bureaux de bienfaisance et d'assistance de Cauderan, décret en Conseil d'Etat du 15 mai

1904, Rev. Enregistrement 3.653). Par identité de motifs, on doit admettre qu'un préfet est autorisé à réparer par un arrêté complémentaire l'omission qu'il aurait commise, par mégarde, dans un premier arrêté d'autorisation (Maguéro T. A. 3^e éd., v. Successions, n^o 1.164).

La seconde difficulté est plus délicate ; car on se demande, si, au cas où la reconnaissance du caractère de bienfaisance de la disposition aurait été donnée ou refusée à tort par l'autorité compétente pour autoriser l'acceptation de la libéralité, l'Administration de l'Enregistrement ou la personne morale gratifiée aurait le droit d'écarter l'application du tarif réduit ou, au contraire, d'en exiger l'application.

Il serait certainement exagéré de refuser à l'Administration de l'Enregistrement ou à la personne morale gratifiée le droit de critiquer la décision de l'autorité ayant compétence pour autoriser l'acceptation de la libéralité. Toutefois, il ne semble pas, contrairement à ce qui paraît avoir été soutenu par quelques auteurs (Maguéro T. A. 3^e éd., v. Successions, n^{os} 1.163 et 1.116) que l'Administration de l'Enregistrement ou la personne morale gratifiée puisse exercer un recours devant les tribunaux de l'ordre judiciaire. Sans doute, il a été admis que les tribunaux avaient le droit, sans violer le principe de la séparation des pouvoirs d'apprécier et d'interpréter les actes administratifs, soit pour régler les droits d'enregistrement, qui lui sont applicables, soit pour en déduire, l'applicabilité de l'impôt aux conventions auxquelles ils ont donné naissance (affaire Ville de Castelsarrasin, Cass. civ. 25 octobre 1899, Inst. 3.011 § I S. 00.1.103 D. P. 00.1.193, J. de l'Enregistrement 25.768, Rev. Enr. 2.228, mémoire de l'Administration). Mais comme, au cas particulier il ne s'agit pas d'un impôt à établir ni sur la décision critiquée, ni sur des conventions auxquelles cette décision aurait donné naissance, il serait contraire au principe de la séparation des pouvoirs que l'autorité judiciaire puisse connaître du litige.

A notre avis, le seul moyen que pourrait avoir l'Administration de l'Enregistrement en vue d'écarter l'application du tarif réduit ou la personne morale gratifiée en vue d'en exiger l'application serait d'attaquer la décision prétendue erronée par un recours pour excès de pouvoir devant le Conseil d'Etat.

II. — PARTICULARITÉS DE CHACUN DES CAS PRÉVUS PAR L'ART. 417 C. ENREG.

Pour les commodités de l'exposé, on s'écartera de l'ordre du texte de l'art. 417 pour envisager les trois cas dans l'ordre sui-

vant : 1° Sociétés de secours mutuels ; 2° Etablissements d'utilité publique ; 3° Etablissements publics charitables.

A) *Sociétés de secours mutuels.*

Il a toujours été admis que le bénéfice de ce tarif réduit prévu par l'art. 19 de la loi du 25 février 1901 (actuellement art. 417 du Code de l'Enregistrement) en faveur des dons et legs faits aux sociétés de secours mutuels devait être subordonné à une constitution régulière de la société de secours mutuels dans les conditions déterminées par la loi du 1^{er} avril 1898 (Inst. 2.958). Mais il y a eu controverse sur le point de savoir si la faveur fiscale ne devait pas être réservée aux seules sociétés de secours mutuels reconnues d'utilité publique. La difficulté provenait de l'interprétation à donner au texte même de l'article 19 de la loi du 25 février 1901.

Ce texte déclare que sont soumis au tarif réduit « les dons et legs faits aux établissements publics charitables..., aux sociétés de secours mutuels et à toutes autres sociétés reconnues d'utilité publique dont les ressources sont affectées à des œuvres d'assistance ».

L'Administration a cherché à soutenir que l'expression « toutes autres sociétés reconnues d'utilité publique » impliquait l'intention du législateur de ne laisser bénéficier du tarif réduit que les sociétés de secours mutuels elles aussi reconnues d'utilité publique. Cette intention résulterait d'ailleurs, non seulement de la structure même de la phrase, mais encore de la divergence entre le texte de la loi et celui du projet, lequel prévoyait la faveur fiscale au profit des sociétés de secours mutuels reconnues ou approuvées. Du moment que les mots « reconnues ou approuvées » avaient disparu du texte définitif, c'était, disait l'Administration, la preuve que le législateur avait voulu écarter la faveur fiscale pour les sociétés de secours mutuels approuvées et ne la réserver qu'aux sociétés de secours mutuels reconnues d'utilité publique.

Cette manière de voir n'a pas été admise par la jurisprudence. Elle a été repoussée par un jugement du Tribunal civil de Lyon du 16 avril 1935 (Rev. Enreg. 10.448) et sur pourvoi par un arrêt de la Chambre civile de la Cour de cassation du 8 juin 1939 (Revue Enreg. 11.386). « Attendu, porte notamment cet arrêt, que les mots « reconnues ou approuvées » qui accompagnaient dans le projet initial les « Sociétés de secours mutuels » ont disparu dans la rédaction définitive, qu'il résulte donc, tant de son texte que de son esprit, qu'en réservant dans son énuméra-

tion aux « Sociétés de secours mutuels », prises en général, une place spéciale, indépendante et distincte de toutes les autres associations soumises aux conditions qu'elle édicte, la loi susvisée du 25 février 1901, art. 19, dont le but a été de favoriser l'accroissement des ressources des œuvres d'assistance a entendu faire bénéficier du tarif de faveur, toutes les sociétés de secours mutuels, sans restriction, reconnues ou non d'utilité publique, approuvées ou libres, qui, toutes, tant par essence que par définition légale, constituent des œuvres d'assistance ».

Le bénéfice du tarif réduit s'applique donc à toutes les sociétés de secours mutuels sans qu'il y ait à distinguer comme le prétendait l'Administration, avant l'arrêt de Chambre civile du 8 juin 1939, entre celles qui sont reconnues d'utilité publique, celles qui sont approuvées ou celles qui sont libres.

B) *Etablissements d'utilité publique.*

Les dons et legs visés par le texte sont ceux qui sont adressés aux sociétés reconnues d'utilité publique dont les ressources sont affectées à des œuvres d'assistance.

Il est sans difficulté que le terme « société » est employé dans sa plus large acception et qu'il s'applique implicitement à des établissements qui portent habituellement une autre dénomination (Travaux préparatoires de la loi cités par Maguéro T. A. 3^e éd., v. Successions, n^o 1.160). Par contre, il est nécessaire : 1^o que l'établissement gratifié soit un établissement d'utilité publique ; 2^o que les ressources de cet établissement soient affectées à des œuvres d'assistance.

Il est relativement facile de déterminer si la première condition se trouve remplie. L'établissement d'utilité publique étant toute association qu'un décret rendu dans la forme des règlements d'administration publique a reconnue d'utilité publique (L. 1^{er} juillet 1901, art. 10), il suffit à l'établissement gratifié de justifier la preuve de ce décret.

La seule difficulté est relative à la question de savoir s'il est indispensable pour l'application du tarif réduit, que la reconnaissance d'utilité publique ait lieu avant le décès de l'auteur de la libéralité. Or, on admet généralement que le tarif réduit est applicable même si la reconnaissance d'utilité publique a eu lieu après le décès de l'auteur de la libéralité (Maguéro T. A. 3^e éd., v. Successions, n^o 1.160).

A peine est-il besoin d'ajouter que rien ne peut suppléer à la reconnaissance d'utilité publique. C'est pourquoi il est normal qu'on ait refusé l'application du tarif réduit aux libéralités faites

à des syndicats professionnels car ces organismes, quoique habilités par la loi du 21 avril 1884 à recueillir des dons et des legs, sans d'ailleurs avoir à obtenir l'autorisation du Gouvernement, n'ont jamais le caractère d'établissements d'utilité publique (Rép. à quest. écrite de M. Léon Daudet, député, *J. O.* 22 mars 1922, *Ch. Déb.*, 9. 974). De même, quoique cela soit plus rigoureux, c'est avec raison que le bénéfice du tarif réduit est refusé aux associations simplement déclarées ayant pour but exclusif l'assistance ou la bienfaisance et qui ont été habilitées par l'article 35 de la loi du 14 janvier 1933, à accepter les libéralités entre vifs ou testamentaires sous réserve de l'approbation par décret en Conseil d'Etat (*Inst.* 4.170, *Rev. Enreg.* 10.156).

La deuxième condition d'application du tarif réduit est que les ressources de l'établissement gratifié soient affectées à des œuvres d'assistance.

Par œuvres d'assistance, on entend toutes les institutions qui ont pour objet d'apporter des secours matériels ou moraux aux infirmes, aux malades, aux pauvres, aux vieillards, aux orphelins, aux enfants abandonnés, etc., c'est-à-dire toutes celles où l'esprit de charité est susceptible de se révéler sous les formes les plus diverses (Maguéro T. A. 3^e éd., v. Successions, n° 1.156). Cependant, pour qu'une œuvre ait un caractère d'assistance il faut qu'elle ait pour objet un adoucissement des misères humaines.

N'entre donc pas dans la catégorie des legs susceptibles de bénéficier du tarif réduit, ceux faits à une société de protection des animaux (Bernay, le 25 mars 1935, *Rev. Enreg.* 10.618, *J. de l'Enregistrement* 35.098).

Pour que le tarif réduit soit applicable, il n'est pas nécessaire, d'ailleurs, que toutes les ressources de l'établissement gratifié soient exclusivement affectées à des œuvres d'assistance. On admet que la circonstance qu'une partie seulement de ses ressources n'est affectée à des œuvres d'assistance ne met pas obstacle à l'application du tarif réduit ; de même, il n'est pas indispensable que l'assistance soit donnée d'une façon absolument gratuite (Maguéro T. A. 3^e éd., v. Successions, n°s 1.160 et 1.161). C'est même dans des cas où l'établissement n'affecte pas toutes ses ressources à des œuvres d'assistance ou ne fournit qu'une assistance sans gratuité complète, que la déclaration du caractère de bienfaisance du legs revêt une importance capitale, car c'est d'après la destination du legs voulue par le testateur qu'il faut rechercher si le legs doit ou non avoir le caractère de bienfaisance lui permettant d'obtenir l'application du tarif réduit.

C) *Etablissements publics charitables.*

L'article 19 de la loi du 25 février 1901, envisageait les établissements publics charitables et hospitaliers. L'article 417 du Code de l'Enregistrement ne parle que des établissements publics charitables autres que ceux prévus par l'article 570. Cela tient à ce que l'article 21 de la loi du 16 avril 1930, dont les dispositions ont été reproduites à l'article 570 C. Enreg. a accordé une dispense complète des droits de mutation à titre gratuit aux établissements publics hospitaliers et aux bureaux de bienfaisance (Voir *infra* même chapitre, Section III). Le domaine d'application du tarif réduit s'est donc trouvé limité par cette nouvelle et plus large immunité aux seuls établissements publics charitables autres que les établissements publics hospitaliers et les bureaux de bienfaisance bénéficiant de la gratuité.

A la suite d'une telle limitation des établissements publics charitables susceptibles de voir taxer les legs à eux consentis au tarif réduit, que faut-il entendre par « établissement charitable » ?

A notre avis, il faut donner à l'expression « charitable » un sens analogue à celui qui avait été donné pour caractériser les établissements d'utilité publique dont les ressources seraient affectées à des œuvres d'assistance : par exemple, les offices départementaux des pupilles de la Nation institués par la loi du 27 juillet 1917.

Pour que le tarif réduit soit applicable, il n'est pas nécessaire que l'établissement public soit exclusivement charitable ou que ses services soient exclusivement gratuits. Par contre, si l'établissement n'est pas exclusivement charitable ou gratuit, il est nécessaire que la libéralité ait un caractère de bienfaisance à reconnaître par arrêté préfectoral ou décret en Conseil d'Etat. C'est ainsi que le legs adressé à un asile départemental d'aliénés (à supposer que cet établissement n'ait pas un caractère hospitalier) pourra ne pas avoir le caractère de bienfaisance s'il est destiné dans l'intention du testateur, non pas à améliorer le sort des aliénés, mais à procurer des avantages spéciaux au personnel de l'asile.

§ II. — Cas d'application du tarif réduit prévus par l'article 418 du Code de l'Enregistrement

Il n'y a à peu près aucun lien de corrélation entre les divers cas d'application du tarif réduit prévus par l'article 418 C. Enregistrement. Ces cas ont été admis successivement par le législateur à des époques différentes et sans autre idée directrice, semble-t-il,

que de faire bénéficier d'un avantage fiscal certaines libéralités adressées à des œuvres ayant paru dignes d'intérêt.

Ces divers cas de l'article 418 ont ceci de commun entre eux — et c'est ce qui les distingue de ceux de l'article 417 — qu'il suffit pour l'application du tarif réduit, que la libéralité réponde aux conditions indiquées par le législateur, sans qu'il soit exigé, en outre, une déclaration spéciale de l'autorité administrative compétente, le cas échéant, pour autoriser son acceptation.

En l'absence de tout autre lien de cohésion entre ces différents cas de l'article 418, ceux-ci seront examinés dans l'ordre du texte.

I. — DONS ET LEGS FAITS A CERTAINES ASSOCIATIONS D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET A CERTAINES SOCIÉTÉS D'ÉDUCATION POPULAIRE.

Antérieurement à sa modification par la loi du 18 juin 1941, l'article 418 n° 1 envisageait que les dons et legs faits aux sociétés d'instruction et d'éducation populaire gratuites reconnues d'utilité publique et subventionnées par l'Etat. C'est la loi du 18 juin 1941 qui a ajouté à l'énumération les dons et legs faits aux associations d'enseignement supérieur reconnues d'utilité publique, conformément à l'article 9 de la loi du 18 mars 1880.

A. — *Sociétés d'éducation populaire gratuite.*

L'application du tarif réduit aux dons et legs faits aux sociétés d'instruction et d'éducation populaire gratuites reconnues d'utilité publique et subventionnées par l'Etat avait été prévue par l'article 19, al. 3 de la loi du 25 février 1901. La modification apportée au texte par la loi du 18 juin 1941 ne semble d'ailleurs pas avoir changé, en ce qui les concerne, le sens de la disposition. En effet, la notion d'instruction qui a disparu dans le texte nouveau est incluse dans celle d'éducation à laquelle le texte nouveau continue à se référer.

Par suite, pour qu'une société d'éducation populaire puisse bénéficier du tarif réduit pour les dons ou legs à elle consentis, il faut : 1° qu'elle soit populaire et gratuite, c'est-à-dire que l'éducation qu'elle dispense s'adresse à la masse du peuple et soit fournie gratuitement ; 2° qu'elle soit reconnue d'utilité publique (par décret rendu en la forme d'un règlement d'administration publique — L. 1^{er} juillet 1901, art. 10) ; 3° qu'elle soit subventionnée par l'Etat.

Lorsqu'une de ces conditions fait défaut, le bénéfice du tarif réduit cesse d'être applicable. C'est pourquoi il a été refusé,

notamment : 1° à des sociétés savantes qui n'avaient pas réellement pour objet l'éducation gratuite de la masse du peuple (1) ; 2° à des écoles primaires ayant le caractère d'établissements communaux mais non celui de sociétés reconnues d'utilité publique ; 3° à des établissements d'enseignement payants (Cf. Cass. civ. 27 mai 1925, Inst. 3896 § 6 Rev. Enreg. 8232, J. de l'Enregistrement 32562) ; 4° à des sociétés d'éducation populaire gratuite non subventionnées par l'Etat, etc.

Toutefois, le bénéfice du tarif réduit resterait acquis à la Société, remplissant par ailleurs les autres conditions, si la reconnaissance d'utilité publique et les subventions de l'Etat n'intervenaient qu'après le décès de l'auteur de la libéralité (Maguéro T. A. 3° éd., v. Successions, n° 1.169).

B. — Associations d'enseignement supérieur.

En modifiant la rédaction de l'article 418 n° 1 C. Enregistrement, la loi du 18 juin 1941 a étendu l'application du tarif réduit aux dons et legs faits aux associations d'enseignement supérieur reconnues d'utilité publique, conformément à l'article 7 de la loi du 18 mars 1880.

En ce qui concerne ces personnes morales, le bénéfice du tarif réduit est accordé aux dons et legs qu'elles peuvent recueillir sans autre condition que d'être reconnues d'utilité publique, conformément à l'art. 7 de la loi du 18 mars 1880. Il n'est donc pas nécessaire que leurs œuvres d'enseignement soient organisées pour la masse du peuple, ni qu'elles soient gratuites, ni enfin qu'elles soient subventionnées par l'Etat.

Le bénéfice du tarif réduit semble donc pouvoir s'appliquer, le cas échéant, à l'Association « Les fondateurs et protecteurs de l'Institut Catholique de Paris » qui a été reconnue d'utilité publique par la loi du 18 juin 1941.

II. — DONS ET LEGS DE SOMMES D'ARGENT OU D'IMMEUBLES DESTINÉS A L'ACQUISITION D'ŒUVRES D'ART, DE MONUMENTS OU D'OBJETS AYANT UN CARACTÈRE HISTORIQUE.

L'application du tarif réduit aux dons et legs de cette nature a été prévue par l'article 24 de la loi du 30 juin 1923 qui a ajouté deux alinéas à l'article 33 de la loi du 25 juin 1920, l'un pour exempter des droits de mutation à titre gratuit les dons et legs d'œuvres d'art, monuments ou objets ayant un caractère histo-

(1) A l'heure actuelle, il semble que les dons et legs consentis à ces sociétés pourraient bénéficier du tarif réduit par application non de l'article 418, n° 1, mais de l'article 418, n° 6.

rique (Cf. *infra* même chapitre, Section III), l'autre pour soumettre au tarif réduit alors de 9 % « les dons et legs de sommes d'argent ou d'immeubles faits aux départements, aux villes et aux établissements pourvus de la personnalité civile avec obligation, pour les bénéficiaires, de consacrer ces libéralités à l'achat d'œuvres d'art, de monuments, ou d'objets ayant un caractère historique, de livres, d'imprimés ou de manuscrits destinés à figurer dans une collection publique, ou à l'entretien d'une collection publique ».

Ce texte a été reproduit à l'article 418 n° 2 C. Enreg. sans autre modification que la suppression des départements et des villes et une réserve pour les autres personnes morales visées à l'article 570 C. Enreg. Cette modification se comprend très bien en ce qui concerne les départements et les villes, puisque depuis la loi du 16 avril 1930 dont l'article 21 a été reproduit à l'article 570 C. Enreg. les dons et legs faits à ces personnes morales sont complètement exemptés des droits de mutation à titre gratuit. La même exemption s'applique aux dons et legs consentis aux établissements publics hospitaliers et aux bureaux de bienfaisance ; mais, en raison du principe de la spécialité des personnes morales, on ne voit pas comment ces organismes pourraient recevoir des libéralités destinées à enrichir ou entretenir une collection publique.

Pour que le tarif réduit soit accordé aux dons et legs prévus par l'article 418 n° 2, il faut, d'après le texte, deux conditions :

1° L'établissement gratifié doit avoir la personnalité civile. Il n'est pas nécessaire qu'il ait le caractère d'un établissement public ou d'utilité publique ; il suffit qu'il s'agisse d'un groupement ou d'une collectivité, quelles qu'en soit la nature et la forme, pourvu qu'on se trouve en présence d'une entité juridique ayant le droit de recevoir des libéralités et d'ester en justice (Inst. 3784 § 10).

2° Les sommes d'argent ou les immeubles doivent être donnés ou légués avec obligation pour les bénéficiaires d'en consacrer le montant ou le produit soit à l'achat d'œuvres d'art, de monuments ou d'objets ayant un caractère historique, de livres, d'imprimés ou de manuscrits destinés à figurer dans une collection publique, soit à l'entretien d'une collection publique. Par collection publique, on doit entendre une bibliothèque, un musée, etc., ouverts au public (Inst. 3784 § 10).

Tel qu'il est rédigé, le texte de l'article 418 n° 2, comme d'ailleurs celui de la loi du 30 juin 1923, révèle une lacune : il ne parle pas des meubles qui pourraient être donnés ou légués avec obligation, pour les bénéficiaires, d'en consacrer le produit à la destination prévue au texte. Il est vraisemblable qu'il n'y a là

qu'une simple inadvertance du législateur et que, le cas échéant, l'Administration admettrait assez facilement l'application du tarif réduit pour les legs de cette nature si toutes les autres conditions étaient, par ailleurs, remplies.

III. — DONS ET LEGS AUX OFFICES PUBLICS D'HABITATIONS A BON MARCHÉ.

L'article 418 n° 3 prévoyant l'application du tarif réduit aux dons et legs faits aux offices publics d'habitations à bon marché n'est que la reproduction de l'article 72 de la loi du 5 décembre 1922 (Inst. 3771), lequel reproduisait déjà l'article 13 de la loi du 23 décembre 1912 (Inst. 3363).

La disposition ne soulève aucune difficulté ; pour que le bénéfice du tarif réduit soit accordé, il suffit que les dons ou legs soient adressés à des offices publics d'habitation à bon marché dont l'organisation est actuellement régie par les articles 8 et suivants de la loi du 5 décembre 1922.

IV. — LIBÉRALITÉS FAITES AUX ORGANISMES D'ASSURANCES SOCIALES.

L'article 418 n° 4, aujourd'hui abrogé, reproduisait les dispositions de l'article 6 § 1 de la loi du 5 avril 1928 sur les assurances sociales ; il concernait les libéralités faites aux organismes d'assurances sociales. Depuis le décret du 28 octobre 1935, ces libéralités n'ont même plus à supporter le tarif réduit ; elles bénéficient d'une exemption complète des droits de mutation (Cf. *infra* même chapitre, Section III).

V. — DONS ET LEGS AUX CAISSES DE RETRAITES DANS LES ENTREPRISES PRIVÉES.

L'article 418 n° 5 est relatif aux dons et legs faits aux sociétés visées au premier alinéa de l'article 44 de la loi du 5 avril 1928 qui ont été autorisées à continuer leurs opérations en exécution des dispositions dudit alinéa.

L'origine de ce texte se trouve dans l'article 28 de la loi du 30 décembre 1928 dont les deux premiers alinéas étaient les suivants : (Al. 1) « Les Sociétés civiles visées au premier alinéa de l'article 44 de la loi du 5 avril 1928 qui ont été autorisées à continuer leurs opérations en exécution des dispositions dudit alinéa, peuvent être autorisées par décret du Conseil d'Etat à accepter les dons et legs qui leur sont faits. » (Al. 2). « Ces libéralités sont soumises au tarif fixé par l'article 19 de la loi du 25 février 1901. »

Par ailleurs, le premier alinéa de l'article 44 de la loi du 5 avril 1928 est ainsi conçu : « A partir de la mise en application de la présente loi, les caisses de retraites existantes dont le service incombe à l'employeur, les caisses précédemment organisées même sous forme d'associations ou de sociétés civiles, par les patrons avec ou sans le secours des ouvriers et employés, les caisses de retraites autorisées conformément à la loi du 27 décembre 1895 et celles qui se sont conformées aux dispositions de l'article 29 de la loi du 5 avril 1910 ou de l'article 96 du décret du 25 mars 1911 pourront être autorisées, par décret rendu sur la proposition du ministre du Travail, à continuer leurs opérations s'il résulte d'un inventaire technique que leur situation financière suffit à garantir leurs engagements antérieurs et, comme caisses primaires, à assurer au profit du personnel soumis aux obligations légales, les prestations découlant de la présente loi. »

Ces caisses de retraites dans les entreprises privées pouvant, dans un sens très large, être considérées comme des organismes d'assurances sociales, on se demande si les libéralités qui leur auraient été adressées n'auraient pas dû bénéficier déjà de l'application du tarif réduit en vertu de l'article 62 al. 1^{er} de la loi du 5 avril 1928 ; ce qui leur permettrait, à l'heure actuelle, d'être complètement exemptées des droits de mutation. Telle n'a pas été, pourtant, l'avis de l'Administration qui a estimé que pour les faire bénéficier du tarif réduit, il fallait un texte spécial, celui de l'article 28 du 30 décembre 1928, dont les dispositions sont reproduites à l'article 418 n° 5 C. Enreg., donc non abrogés par le décret du 28 octobre 1935 qui a accordé une exemption complète des droits aux dons et legs adressés aux organismes d'assurances sociales.

Pour que l'application du tarif réduit soit consentie aux dons et legs faits à ces caisses de retraites dans les entreprises privées, il faut même, d'après l'Administration (Inst. 4020 § 2), les conditions suivantes :

1° Il faut que les caisses admises à bénéficier du régime de faveur soient constituées sous les formes des sociétés civiles rentrant dans les prévisions de l'article 44 de la loi du 5 avril 1928 ; les caisses organisées sous une autre forme et notamment sous forme d'associations, seraient exclues du bénéfice du régime de faveur, même si elles remplissaient par ailleurs les conditions prévues par l'article 44 et étaient autorisées à continuer leurs opérations en exécution dudit article ;

2° Il faut que ces caisses, constituées sous la forme de sociétés civiles, aient été autorisées à continuer leurs opérations par un

décret rendu sur la proposition du ministre du Travail et du ministre des Finances.

VI. — DONS ET LEGS FAITS AUX ÉTABLISSEMENTS PUBLICS
OU D'UTILITÉ PUBLIQUE A CARACTÈRE SCIENTIFIQUE.

L'article 418 n° 6 C. Enreg. accorde le bénéfice du tarif réduit aux dons et legs faits aux établissements publics ou d'utilité publique, dont les ressources sont exclusivement affectées à des œuvres scientifiques à caractère désintéressé.

Ce texte est la reproduction de l'al. 2 de l'art. 12 de la loi du 31 mars 1931.

Théoriquement, les conditions de son application sont faciles à déterminer. Il faut : 1° que les dons et legs soient adressés à un établissement public ou d'utilité publique ; 2° que les ressources des établissements gratifiés soient exclusivement affectées à des œuvres scientifiques à caractère désintéressé (Inst. 4089 § 3). Pratiquement, des difficultés pourraient surgir sur ce que l'on doit entendre par œuvres scientifiques à caractère désintéressé : l'Administration de l'Enregistrement s'est réservé d'apprécier seule, sous le contrôle des tribunaux, si les conditions exigées par la loi se trouvaient remplies (R. M. F. à M. Basile, sénateur, J. O. 26 février 1932, Sén. Déb., p. 194).

SECTION III

**LEGS AU PROFIT DE PERSONNES MORALES BÉNÉFICIAIRES
D'UNE EXONÉRATION COMPLÈTE**

Jusqu'à la loi du 16 avril 1930, la loi fiscale n'avait prévu aucune exemption générale des droits de mutation par décès pour les legs recueillis par des personnes morales autres que l'Etat et les établissements publics nationaux.

Cependant, lorsqu'ils réunissaient les conditions requises par l'art. 19 de la loi du 25 février 1901, les legs charitables adressés aux personnes morales pouvaient bénéficier du tarif réduit accordé par ce texte (voir *supra*, même chapitre, Section II). D'autre part, lorsque la loi du 31 décembre 1917 est venue créer la taxe successorale et augmenter considérablement le tarif général des droits de mutation par décès, l'article 16 de cette loi a écarté l'application de la nouvelle taxe aux legs recueillis par les départements, les communes ou les établissements publics, et elle a maintenu les tarifs antérieurs des droits de mutation par décès, ceux

de la loi du 8 avril 1910, pour les legs faits aux départements, communes et établissements publics ou d'utilité publique.

Lors des relèvements des tarifs opérés par les lois du 25 juin 1920, et du 3 avril 1926, ce régime de demi-faveur a été conservé.

Par ailleurs, pour des cas spéciaux, une exonération complète des droits de mutation a été accordée. Ces cas spéciaux ont été les suivants :

1° Les dons et legs faits aux unions et sociétés coopératives de reconstruction des immeubles endommagés au cours de la guerre (L. 12 juillet 1921, art. 13) ;

2° Les dons et legs faits aux communes et départements envahis, en tant qu'ils seraient affectés à des œuvres de reconstruction par suite des dommages de guerre (L. 31 mars 1922, art. 9) ;

3° Les dons et legs faits aux départements, communes, établissements publics ou d'utilité publique, sociétés ou groupements régulièrement constitués en vue de l'érection des monuments aux morts de la guerre (L. 30 juin 1923, art. 12) ;

4° Les dons et legs d'œuvres d'art, de monuments ou d'objets ayant un caractère historique, de livres d'imprimés ou de manuscrits, faits aux départements, aux communes et aux établissements pourvus de la personnalité civile, si ces œuvres et objets sont destinés à figurer dans une collection publique (alinéa ajouté à l'art. 33 de la loi du 25 juin 1920 par l'article 24 de la loi du 30 juin 1923).

Enfin, l'article 21 de la loi du 16 avril 1930 a dispensé des droits de mutation à titre gratuit sur les biens qui leur adviennent par donation ou succession, les départements, les communes, les établissements publics hospitaliers et les bureaux de bienfaisance. La même immunité a été accordée aux libéralités faites aux organismes d'administration et de gestion d'assurances sociales (Décrets du 28 octobre 1935, art. 26 § 1^{er} et du 30 octobre 1935, art. 13 § 1^{er}).

En outre, ont été exemptés de tous droits, jusqu'à une date qui sera ultérieurement fixée par décret, les dons et legs de toute nature consentis au bénéfice : 1° de l'œuvre du Secours National reconstituée par décret du 19 octobre 1939 ; 2° de l'Association la Croix-Rouge française, reconnue d'utilité publique par la loi du 7 août 1940 (L. 1^{er} décembre 1940).

En regroupant dans un ordre méthodique ces différents cas d'exemptions qui viennent d'être indiqués dans l'ordre chronologique de leur établissement, on peut distinguer : 1° les exemp-

tions qui sont accordées sans condition ; 2° celles qui ne sont accordées que sous certaines conditions.

§ I. — Exemptions accordées sans condition

Les exemptions accordées sans condition sont celles qui concernent : 1° les dons et legs faits aux unions et sociétés coopératives de reconstruction des immeubles endommagés au cours de la guerre de 1914 (L. 12 juillet 1921, art. 13, C. enreg. 573) ; 2° les dons et legs consentis aux départements, communes, établissements publics hospitaliers et les bureaux de bienfaisance (L. 16 avril 1930, art. 21, C. Enreg. 570) ; 3° les libéralités faites aux organismes d'administration et de gestion des assurances sociales (décrets des 28 octobre 1935, art. 26 § I et du 30 octobre 1935, art. 13 § I, C. Enreg. art. 570 bis).

I. — LEGS FAITS AUX UNIONS ET COOPÉRATIVES DE RECONSTRUCTION DES IMMEUBLES ENDOMMAGÉS AU COURS DE LA GUERRE DE 1914

Le premier de ces cas d'exemption a perdu, semble-t-il, presque tout son intérêt, les lois des 5 avril 1940, 11 octobre 1940, 9 février 1941 et 10 février 1941 concernant la réparation et la reconstruction des immeubles endommagés au cours de la guerre de 1939 n'ayant prévu aucun organisme analogue à ceux prévus par la loi du 12 juillet 1921.

II. — LEGS AUX DÉPARTEMENTS, COMMUNES, ÉTABLISSEMENTS PUBLICS, HOSPITALIERS ET BUREAUX DE BIENFAISANCE

Le second cas d'exemption a, au contraire, une importance considérable. En effet, en accordant une exemption complète de droits de mutation, à titre gratuit aux dons et legs consentis aux départements, communes, établissements publics hospitaliers et bureaux de bienfaisance, la disposition de l'article 21 de la loi du 16 avril 1930, devenue l'article 570 du Code de l'Enregistrement a supprimé toutes les difficultés qui pouvaient s'élever autrefois au sujet de l'application à certains de ces legs soit du bénéfice du tarif réduit prévu par l'article 19 de la loi du 27 février 1901 (Cf. *supra*, même chapitre, Section II), soit de l'exonération conditionnelle prévue par l'article 9 de la loi du 30 mars 1922 et les articles 12 et 24 de la loi du 30 juin 1923. En effet, comme l'a reconnu l'Administration, l'exonération a une portée générale; il n'y a pas lieu de rechercher si la libéralité a ou non un caractère d'assistance. L'exonération est applicable dès lors que la collectivité bénéficiaire est comprise dans l'énumération faite par

la loi, quelle que soit l'affectation des biens donnés ou légués (Inst. 4.057 § 10).

III. — LEGS A CERTAINS ORGANISMES D'ASSURANCES SOCIALES

L'article 26 § I du décret du 28 octobre 1935 (régime applicable aux assurances sociales du commerce et de l'industrie) et l'article 13 § I du décret du 30 octobre 1935 (régime applicable aux assurances sociales de l'agriculture) ont étendu l'immunité complète des droits de mutation à titre gratuit édictée par l'article 570 C. Enregistrement aux libéralités faites aux organismes d'assurances sociales visées au titre V du décret du 28 octobre 1935, c'est-à-dire les caisses primaires, les caisses primaires départementales ou interdépartementales et les unions régionales (Inst. 4.238 § I *in fine*). Seules les caisses de retraite prévues par l'article 44 de la loi du 5 avril 1928 sont exclues de cette faveur fiscale, mais les dons ou legs qui leur sont adressés peuvent bénéficier sous certaines conditions, du tarif réduit, actuellement de 12 % prévu par l'article 418 C. Enregistrement (Cf. *supra*, même chapitre, section II).

§ II. — Exemptions accordées sous certaines conditions

Les exemptions accordées sous certaines conditions concernent les dons et legs prévus par les articles 12 et 24 de la loi du 30 juin 1923 lorsqu'ils ne sont pas adressés à des personnes morales bénéficiant d'une exemption générale par l'article 570 C. Enregistrement (L. 16 avril 1930, art. 21) et ceux prévus par la loi du 1^{er} décembre 1940.

I. — LEGS DESTINÉS A L'ÉRECTION DE MONUMENTS AUX MORTS

Cette immunité prévue par l'article 12, al. 3 de la loi du 30 juin 1923 concernait les dons et legs adressés aux collectivités citées à l'al. 1^{er}, c'est-à-dire l'Etat, les départements, les communes, les établissements publics ou d'utilité publique, les sociétés particulières ou autres groupements régulièrement constitués, ainsi que les gouvernements alliés. L'article 572 C. Enreg. n'a maintenu dans l'énumération que les établissements publics ou d'utilité publique autres que ceux visés à l'article 570 et les sociétés particulières ou autres groupements régulièrement constitués.

L'immunité reste subordonnée à la condition que les libéralités soient affectées par la volonté expresse du disposant à l'érection de monuments aux morts de la guerre de 1914-1918 ou à la gloire de nos armées et des armées alliées (Inst. 3.784 § 16).

II. — LEGS D'ŒUVRES D'ART, DE MONUMENTS OU D'OBJETS AYANT UN CARACTÈRE HISTORIQUE

Cette immunité prévue par l'article 24 de la loi du 30 juin 1923 ajoutant un alinéa à l'article 33 de la loi du 26 juin 1920 concernait les départements, communes et tous établissements pourvus de la personnalité civile. Par suite de l'immunité générale accordée par l'article 21 de la loi du 16 avril 1930 (C. Enreg. art. 570) l'article 571 C. Enreg. n'a maintenu dans l'énumération que les établissements pourvus de la personnalité civile autres que ceux visés à l'article 570.

Pour que l'immunité soit applicable, il faut, d'après l'Inst. 3.784 § 10, trois conditions :

1° La libéralité doit avoir pour objet des œuvres d'art, monuments ou objets ayant un caractère historique, (livres, imprimés, manuscrits). Cette énumération, purement générique, n'a rien de limitatif ; elle englobe d'une manière générale, tous les objets présentant un intérêt artistique ou documentaire, de nature à motiver leur conservation dans un musée ou une collection, ainsi que tous ouvrages ou écrits susceptibles de constituer ou enrichir soit une bibliothèque, soit toute autre collection analogue ;

2° La libéralité doit être consentie au profit d'un groupement ou d'une collectivité, quelles qu'en soient la nature et la forme, sans qu'il soit besoin qu'il s'agisse d'un établissement public ou d'utilité publique, pourvu que ce groupement ou cette collectivité constitue une entité juridique, dotée de la personnalité civile et ayant ainsi le droit de recevoir des libéralités et d'ester en justice ;

3° Les œuvres d'art ou objets compris dans les libéralités doivent être destinés à figurer dans une collection publique c'est-à-dire dans une bibliothèque, un musée, etc., ouverts au public.

L'immunité ainsi prévue par l'article 571 C. Enreg. fait pendant avec le bénéfice du tarif réduit accordé par l'art. 418 n° 2 C. Enreg. ; la différence entre les deux cas étant la suivante : Si ce sont les œuvres d'art, monuments ou objets historiques qui sont légués directement, il y a application de l'article 571 et par suite immunité complète. Au contraire, si le disposant ne lègue que de quoi acheter ces œuvres d'art, monuments ou objets historiques, il faut appliquer l'art. 418 n° 2 et n'accorder que le bénéfice du tarif réduit.

III. — LEGS AU SECOURS NATIONAL ET A LA CROIX-ROUGE FRANÇAISE

La loi du 1^{er} décembre 1940, dont les dispositions n'ont pas été insérées dans le Code de l'Enregistrement, accorde aux dons et

legs de toute nature consentis au profit du Secours National et de la Croix-Rouge française une exemption complète des droits de timbre et d'enregistrement. L'immunité couvre donc notamment les droits de mutation par décès. Elle est subordonnée à deux conditions : 1° Les dons et legs doivent être régulièrement acceptés par les comités de direction des organismes bénéficiaires ; mais l'approbation d'aucune autorité administrative n'est requise ; 2° L'exemption ne peut être invoquée que jusqu'à une date qui sera fixée ultérieurement par décret (Inst. 4.536).

SECTION IV

LEGS FAITS AUX ÉTABLISSEMENTS PUBLICS ET D'UTILITÉ PUBLIQUE NE BÉNÉFICIAINT PAS DU TARIF PROPORTIONNEL RÉDUIT OU DE L'EXEMPTION TOTALE

Lorsque la loi du 16 avril 1930 est venue accorder une exonération complète des droits de mutation à titre gratuit aux départements, communes, établissements publics hospitaliers et bureaux de bienfaisance (voir *supra* même chapitre Section III) elle a laissé en dehors de ses prévisions les legs qui pourraient être consentis aux autres établissements publics ou d'utilité publique. Dès lors, si ces legs n'étaient pas de la nature de ceux qui, en vertu de dispositions spéciales, pouvaient bénéficier d'une exonération complète ou de l'application du tarif réduit prévu par l'article 19 de la loi du 25 février 1901, ils devaient supporter les droits progressifs d'après le tarif de la loi du 8 avril 1910 qui leur avait été maintenu à titre de faveur lors des élévations de tarif édictées par les lois des 31 juillet 1917, 25 juin 1920 et 3 août 1926. Les établissements d'utilité publique avaient, en outre, à supporter le cas échéant, la taxe successorale dont les établissements publics avaient été exemptés depuis la loi du 31 décembre 1917 (art. 16).

Le décret-loi du 11 juillet 1934 qui a supprimé la taxe successorale et organisé le tarif des droits de mutation par décès en distinguant suivant que le défunt n'avait pas d'enfant, avait un enfant ou deux enfants au plus, a substitué au tarif établi par l'article 10 de la loi du 8 avril 1910 un nouveau tarif progressif.

Ce nouveau tarif progressif prévu par l'article 7 du décret-loi allait de 27,50 à 43 % avec un maximum de 40 % en distinguant suivant que le *de cujus* n'avait pas d'enfant, avait un enfant, deux enfants ou plus. Il était normalement applicable aux établissements d'utilité publique. Quant aux legs faits aux établissements publics, ils étaient soumis d'après le même tarif, aux droits à

calculer comme si le *de cujus* avait toujours eu deux enfants (art. 7 dernier alinéa du décret, C. Enreg. art. 412).

Ce tarif progressif du décret-loi du 11 juillet 1934 fut maintenu par la loi du 31 décembre 1936 qui laissa subsister en outre, le maximum de 40 % (art. 44) alors qu'entre personnes non parentes, le maximum fut élevé à 50 % (Inst. 4.287 § 2).

En abrogeant l'article 412 C. Enreg. pour le remplacer par des dispositions nouvelles, l'article 12 de la loi du 9 novembre 1940 a supprimé ce tarif spécial et organisé le régime suivant :

Les libéralités consenties aux établissements d'utilité publique et aux établissements publics sont soumises au tarif général édicté par l'article 405 nouveau (Nouveau tarif des droits de mutation par décès établi par la loi du 9 novembre 1940) dans les conditions ci-après :

1° Les legs aux établissements d'utilité publique sont assujettis à l'impôt d'après les tarifs concernant les successions dévolues entre oncles ou tantes et neveux ou nièces, soit à un tarif progressif allant de 24,50 % à 82,50 %, mais avec un maximum de 45 % ;

2° Les legs aux établissements publics supportent les taux en vigueur pour les successions dévolues entre frères et sœurs, c'est-à-dire de 19,80 % à 79,50 %, mais avec un maximum de 40 % (Cf. Inst. 4.534 § 7) (1).

Pour si originale qu'elle puisse paraître, cette idée du législateur d'assimiler les établissements publics et les établissements d'utilité publique à des proches parents en ligne collatérale du défunt, se justifie par le souci de maintenir au profit de ces personnes morales un régime de faveur sans pour cela encombrer les textes fiscaux d'un nouveau cadre ou d'une nouvelle ligne du tarif progressif.

Mais il est regrettable qu'on n'ait pas songé à trouver aussi un lien de parenté fictive pour les associations simplement déclarées ayant pour but exclusif l'assistance ou la bienfaisance et qui ont été habilitées par l'article 35 de la loi du 14 janvier 1933, à accepter des libéralités entre vifs ou testamentaires, sous réserve

(1) La jurisprudence fiscale depuis l'arrêt Chassaing (Cass. civ. 19 décembre 1860, D. P. 61.1.17 — S. 61.1.370, *J. de l'Enreg.* 17257, *J. des Not.* 17005) applique ce tarif spécial au bénéficiaire d'un legs verbal qui est assimilé au legs contenu dans un testament régulier toutes les fois qu'il n'y a aucun motif de suspecter les déclarations des parties relatives à l'existence du legs verbal et lorsque rien ne fait présumer qu'il y a intention frauduleuse (Maguéro, T. A., 3^e édition, v. Successions, n° 645, Cognac 12 juillet 1934, *Rev. Enreg.* 10342).

de l'approbation par décret en Conseil d'Etat. On a vu que les legs adressés à ces œuvres, parce que celles-ci ne sont pas reconnues d'utilité publique, ne pouvaient bénéficier du tarif réduit (Inst. 4.170 Rev. Enreg. 10.156, voir *supra*, même chapitre, Section II). N'eût-il pas été souhaitable qu'on leur applique, au moins à titre de consolation, le tarif prévu par les successions dévolues entre grands-oncles ou grand-tantes et petits-neveux ou petites-nièces et entre cousins germains (de 31 % à 86 % avec maximum de 48 %), au lieu de les laisser soumis au tarif prévu pour les successions dévolues entre parents au delà du quatrième degré et entre personnes non parentes (de 35,50 % à 88,50 % avec maximum de 50 %) ?

SECTION V

LEGS AUX MUTILÉS DE GUERRE

L'article 53 alinéa 2 de la loi du 25 juin 1920 avait décidé que les dons et legs à titre particulier faits aux mutilés de guerre frappés d'une invalidité de 50 % au minimum bénéficieraient à concurrence des premiers 100.000 fr. du tarif réduit de 9 % édicté par l'article 19 de la loi du 25 février 1901 (Instruction 3626, § 6).

Une loi du 22 juin 1927 a étendu l'application de ce régime de faveur aux dons et legs faits aux anciens militaires et marins mutilés d'avant le 2 août 1914 et frappés d'une invalidité égale ou supérieure à 50 % (Instruction 3961).

Les dispositions combinées de l'article 33, alinéa 2 de la loi du 25 juin 1920 et de la loi du 22 juin 1927 ont été reproduites à l'article 419 Code Enreg. dont l'alinéa 1 a été modifié par l'article 15 de la loi du 9 novembre 1940.

Depuis cette modification, l'article 419 Code Enreg. est ainsi conçu :

Alinéa 1^{er} (L. 9 novembre 1940, art. 15). — « Les dons et legs faits aux mutilés de guerre frappés d'une invalidité de 50 % au minimum, bénéficient sur les premiers 100.000 fr. du tarif réduit de 12 % édicté par l'article 417 » (1).

Alinéa 2. — « Cette disposition est applicable aux anciens militaires et marins titulaires de pensions concédées pour blessures reçues ou infirmités et maladies contractées en service, avant le 2 août 1914, quelle que soit la date de leur mise en réforme ».

(1) Texte primitif de l'article 1^{er} de l'article 419 : « Les dons et legs à titre particulier faits aux mutilés de guerre frappés d'une invalidité de 50 % au minimum bénéficient, à concurrence des premiers 100.000 francs, du tarif réduit de 10,80 % édicté par l'article 417. »

Il convient d'envisager : 1° Les conditions d'application du régime de faveur ; 2° La portée de ce régime de faveur.

**§ I. — Condition d'application du régime de faveur
prévu par l'article 419 C Enregistrement**

Les conditions de l'application du régime de faveur prévu par l'article 419 Code Enreg. sont relatives : 1° à la nature des libéralités ; 2° aux mutilés et invalides bénéficiaires ; 3° à la justification de l'invalidité.

I. — NATURE DES LIBÉRALITÉS.

Antérieurement à la loi du 9 novembre 1940, pouvaient seuls bénéficier de l'application du tarif réduit les dons et legs à titre particulier ; cela excluait dons et legs universels ou à titre universel, et, bien entendu, les successions *ab intestat* (Instruction 3626, § 6).

Il résulte de la nouvelle rédaction donnée au premier alinéa de l'article 419 Code Enreg. par l'article 15 de la loi du 9 novembre 1940 que le tarif réduit ne vise plus exclusivement les dons et legs à titre particulier ; il concerne également les dons et legs universels ou à titre universel, mais il reste réservé aux seuls dons et legs. Par suite, le tarif réduit n'est jamais applicable lorsque la succession est dévolue *ab intestat* (Instruction 4534, § 10).

II. — MUTILÉS ET INVALIDES BÉNÉFICIAIRES.

Les mutilés et invalides susceptibles de bénéficier, le cas échéant, du tarif de faveur, comprennent nécessairement :

1° Les mutilés de guerre frappés d'une invalidité de 50 % au minimum (al. 1^{er}). Il ne semble pas, d'ailleurs, qu'il y ait à distinguer suivant que les blessures ayant entraîné la mutilation aient été reçues au cours de la guerre de 1914-1918 ou au cours de la guerre de 1939 ou même au cours d'une guerre sur un théâtre extérieur d'opérations ;

2° Les anciens militaires et marins titulaires de pensions concédées pour blessures reçues ou infirmités ou maladies contractées en service avant le 2 août 1914, quelle que soit la date de leur mise en réforme (al. 2).

A cette énumération, il semble qu'on puisse ajouter les militaires et marins réformés par suite de blessures reçues ou infirmités et maladies contractées en service au cours d'une guerre, même sans mutilation, si leur degré d'invalidité atteint au moins

50 %. Sans doute le texte du premier alinéa de l'article 419 (dans la rédaction primitive, comme dans celle de 1940) ne fait spécialement allusion qu'aux mutilés de guerre proprement dits ; mais, par le rapprochement avec le texte de l'alinéa 2, il est normal de penser que l'intention du législateur a été d'accorder le bénéfice du régime de faveur à tous les invalides de guerre d'un degré d'invalidité égal ou supérieur à 50 % sans distinguer si l'invalidité résulte ou non d'une véritable mutilation.

Par contre, il est peu probable qu'en l'état actuel de la législation, le même régime de faveur puisse être accordé aux invalides du temps de paix si les blessures ou maladies qui ont entraîné l'invalidité sont postérieures à la guerre de 1914-1918, alors même que cette invalidité aurait été contractée en service et attendrait ou dépasserait 50 %. Cette lacune est, peut-être, d'ailleurs due à une simple inadvertance du législateur ; mais il serait souhaitable de la voir combler.

III. — JUSTIFICATION DE L'INVALIDITÉ.

La justification du quantum de l'invalidité s'effectue en principe au moyen de la production de la décision de la commission de réforme ou du livret militaire mentionnant cette décision. Ces documents peuvent toutefois être suppléés soit par la représentation de la carte d'invalidité délivrée par l'office départemental au nom de l'office national des mutilés ou réformés, soit, à défaut, par la production d'un certificat de l'autorité militaire contenant l'indication exigée par la loi (Instruction 3626, § 6, Maguéro T. A. 3^e éd., v. Successions, n^o 1172-1).

§ II. — Portée du régime de faveur prévu par l'article 419 du Code de l'Enregistrement

En toutes hypothèses, le tarif spécial de 12 % n'est susceptible d'être perçu que si le legs dont il s'agit n'est pas assujéti à un taux inférieur en raison du degré de parenté du légataire avec le testateur.

D'autre part, la perception du droit de 12 % est limitée aux premiers 100.000 fr. et les tarifs progressifs doivent être perçus au delà de cette somme (Instruction 3626, § 6).

Enfin, si le legs particulier fait à un mutilé doit, en vertu du testament, lui être délivré exempt de tous droits, la réduction du tarif dont ce legs bénéficie profite à tous les héritiers, légataires universels ou à titre universel. Le bénéficiaire du legs particulier n'en est pas moins tenu d'en passer la déclaration et d'acquitter

les droits auxquels il donne ouverture sauf à les répéter contre la succession (R. M. F. à M. Ancel, député, J. O. Ch. Déb. 1927, p. 2735, Maguéro T. A. 3^e éd., v. Successions, n^o 1172-III).

SECTION VI

RÉDUCTIONS POUR NOMBRE D'ENFANTS DE L'HÉRITIER OU DU LÉGATAIRE

La loi du 31 décembre 1917, qui aggrave le tarif des droits d'enregistrement admet cependant pour les droits de mutation par décès, le même principe que pour l'impôt général sur le revenu, à savoir la déduction pour charges de famille.

L'article 13 édicta une réduction en faveur des ayants droit à une succession, pères de famille nombreuse :

« Lorsqu'un héritier, donataire ou légataire aura quatre enfants ou plus vivants au moment de l'ouverture de ses droits à la succession, les droits à percevoir en vertu de l'article 11 ci-dessus seront diminués de 10 % pour chaque enfant en sus du troisième sans que la réduction totale puisse excéder 50 % ».

L'article 31 de la loi du 25 juin 1920, renouvela ce texte, en modifiant simplement la phrase finale qui se trouve rédigée comme suit :

« ... Sans que la réduction puisse dépasser 2.000 fr. par enfant et que la réduction totale puisse excéder 50 % ».

La loi du 16 avril 1930 a modifié le nombre des enfants et le nouveau texte est ainsi conçu :

L'article 31 de la loi du 25 juin 1920 est abrogé et remplacé par la disposition suivante :

« Lorsqu'un héritier donataire ou légataire aura trois enfants ou plus vivants au moment de l'ouverture de ses droits à la succession, les droits à percevoir en vertu de l'article ci-dessus seront diminués de 10 % pour chaque enfant en sus du second, sans que la réduction puisse dépasser 2.000 fr. par enfant, ni que la réduction totale puisse excéder 50 % » (J. E. 33.910-33.962 — Instruction 4057).

Cette disposition a été reprise par l'article 6 du décret du 11 juillet 1934 (art. 410 — C. E. Instruction n^o 4173).

Plus tard, le Code de la Famille (décret-loi du 29 juillet 1939), dans son article 154, modifia les dispositions de l'article 410 du Code de l'Enregistrement, en ce qui concerne la quotité de la réduction et le maximum à ne pas dépasser.

A son tour, la loi du 9 novembre 1940 accrut encore les avantages déjà accordés aux héritiers pères de famille nombreuse.

Ces deux derniers textes seront analysés plus loin.

D'une façon générale, la réduction pour nombre d'enfants de l'héritier peut être comparée à la déduction opérée sur l'actif successoral, en raison du nombre d'enfants du défunt.

Nous étudierons successivement :

1° Les conditions de fond (détermination du nombre d'enfants);

2° Les conditions de forme (justifications à fournir) ;

3° La portée de l'exonération, en distinguant à cet égard le régime antérieur au Code de la Famille, le régime du Code de la Famille et le régime de la loi du 9 novembre 1940.

§ I. — Conditions de fond ou détermination du nombre d'enfants

Les divers textes relatifs à la déduction à opérer en faveur des héritiers ou légataires, pères de famille nombreuse, n'ont visé que les enfants « vivants » au moment de l'ouverture des droits de succession.

Comme dans le cas de déduction à opérer en raison du nombre d'enfants du défunt, il convient d'assimiler certaines catégories d'enfants à ceux vivants au moment du décès.

I. — ENFANTS VIVANTS.

La loi entend par enfants vivants les enfants de l'héritier qui sont en vie, au moment de l'ouverture de ses droits à la succession.

Ces enfants entrent en ligne de compte dans tous les cas et quel que soit leur âge.

II. — ENFANTS ASSIMILÉS AUX ENFANTS VIVANTS.

1° Enfants simplement conçus ;

2° Enfants adoptifs ;

3° Enfants prédécédés.

1° *Enfants simplement conçus.*

Il faut assimiler aux enfants vivants, en le comptant par rétroactivité, l'enfant simplement conçu au jour de l'ouverture de la succession, à la condition qu'il naisse postérieurement vivant et viable.

2° *Enfants adoptifs.*

La question s'est posée de savoir si l'enfant adoptif devait entrer en ligne de compte pour les réductions d'impôt édictées en faveur des successibles qui ont plus de deux enfants.

Le cas est identique à celui qui a été signalé dans la section relative aux déductions pour nombre d'enfants du défunt. Cette hypothèse qui se présente très rarement doit recevoir la même application que précédemment (voir *supra* Chapitre II, Section II, p. 83).

L'Administration ne s'est pas encore prononcée à ce sujet, par l'affirmative. Mais en principe, les auteurs qui enseignent que l'enfant adoptif doit être compté pour le calcul des déductions en raison du nombre d'enfants du défunt admettent également que l'héritier ou le légataire qui a trois enfants, dont l'un est enfant adoptif, est fondé à obtenir la réduction. La même solution doit être suivie pour les enfants bénéficiant de la légitimation adoptive organisée par les articles 368-370 du Code civil.

3° *Enfants prédécédés.*

En ce qui concerne les enfants prédécédés de l'héritier, l'article 34 de la loi du 25 juin 1920 dispose à cet égard :

« Pour l'application de l'article 31 qui précède, sera assimilé aux enfants vivants de l'héritier, donataire ou légataire, tout enfant, quel que soit son âge, de l'héritier, donataire ou légataire qui :

« a) Etant militaire est mort sous les drapeaux pendant la durée de la guerre ou, soit sous les drapeaux, soit après le renvoi dans ses foyers, est mort dans l'année à compter de la cessation des hostilités de blessures reçues ou de maladie contractée durant la guerre.

« b) N'étant pas militaire, a été tué par l'ennemi au cours des hostilités, ou est décédé des suites de fait de guerre, soit durant les hostilités, soit dans l'année à compter de la cessation des hostilités ».

Ces dispositions ont été reproduites dans l'article 411 du Code de l'Enregistrement.

Mais cet article a été abrogé ultérieurement par les articles 157 et 158 du décret du 29 juillet 1939 (Code de la Famille) et les dispositions qu'il contenait ont été intégrées dans l'article 421 nouveau, d'après lequel est compté comme enfant vivant ou représenté, l'enfant qui : 1° est décédé après avoir atteint l'âge

de 16 ans révolus ; 2° étant âgé de moins de 16 ans a été tué à l'ennemi ou est décédé des suites de faits de guerre, soit durant les hostilités, soit dans l'année à compter de leur cessation (Voir *supra*, Chapitre II, Section II).

Il est sans difficulté que les enfants assimilés aux enfants vivants doivent entrer en ligne de compte, même s'il n'existe aucun autre enfant vivant de l'héritier ou du légataire lors de l'ouverture de la succession.

§ II. — Conditions de forme ou justifications à fournir

Le bénéfice de l'exonération est subordonné à la production de certaines preuves par les parties.

Pour les enfants vivants, aucune justification n'est prescrite ; il suffit que la déclaration fasse mention du nombre des enfants avec la date de leur naissance. Mais pour les enfants prédécédés, il est nécessaire de fournir :

1° S'il s'agit d'un militaire, un certificat de l'autorité militaire constatant que la mort a été causée par une blessure reçue ou une maladie contractée pendant la durée de la guerre ;

2° S'il s'agit d'un non militaire, un acte de notoriété délivré sans frais, par le juge de paix du domicile du défunt, et établissant les circonstances de la blessure ou de la mort ;

3° S'il s'agit d'un enfant « mort pour la France » au Maroc ou en Syrie, un certificat de l'autorité militaire (Rép. J. O. du 20 mars 1930, Sénat, p. 361, n° 86).

§ III. — Portée de l'exonération

Pour déterminer la portée de l'exonération, accordée par la loi en considération du nombre d'enfants de l'héritier ou du légataire, il est nécessaire de faire une distinction entre les successions ouvertes avant l'entrée en vigueur du Code de la Famille (décret du 29 juillet 1939), celles ouvertes sous le régime établi par le Code et enfin celles ouvertes après l'entrée en vigueur de la loi du 9 novembre 1940. Nous exposerons ici successivement les particularités du régime applicable à chacune de ces trois catégories de successions.

A) RÉGIME ANTÉRIEUR AU CODE DE LA FAMILLE.

Il y a lieu d'envisager ici spécialement :

1° Le cumul des exonérations ;

2° Le calcul de l'exonération pour chaque succession ;

3° L'application de la majoration de 8 % ;

4° L'application de l'exonération aux cohéritiers renonçants et aux successions d'étrangers.

I. — *Cumul des exonérations.*

D'après l'Instruction 3720 § 15, il faut admettre que les articles 30 et 31 de la loi du 25 juin 1920, visant des situations distinctes, l'application de l'un ne saurait exclure le bénéfice de l'autre. On doit décider, en conséquence, dans l'hypothèse où une succession est dévolue au conjoint survivant, usufruitier légal et à quatre enfants communs (aujourd'hui trois) :

1° Que l'actif global net héréditaire doit subir la réduction spécifiée à l'article 19 de la loi du 16 avril 1930 ;

2° Que chacun des enfants communs a droit à la diminution envisagée à l'article 18 de la loi du 16 avril 1930 s'il a, d'ailleurs, lui-même trois enfants au moins vivants au moment de l'ouverture de la succession.

II. — *Calcul de l'exonération.*

Pour la réduction de 10 % en raison du nombre d'enfants de l'héritier, si l'ensemble des droits dus par lui excédait le maximum, une répartition devait être faite entre la taxe successorale et le droit de mutation par décès puisque la réduction n'avait lieu que sur ce dernier impôt (Pau 12 juin 1932, J. E. 34513).

Depuis que la taxe successorale a été intégrée dans les droits de mutation par décès proprement dits, l'imputation s'effectue sur le chiffre global de l'impôt.

Sous le régime antérieur au décret du 11 juillet 1934, le maximum de 2.000 fr. devait être augmenté du double décime de la loi du 22 mars 1924 et devenait 2.400 fr. Quant à la réduction de 10 % par enfant et au maximum de 50 %, ils étaient restés les mêmes, mais ils étaient comptés sur les droits à percevoir augmentés des décimes (Déc. min. Fin. 3 mai 1926, Instruction 3927 § 25, J. E. 33139).

Les décimes ayant été supprimés par le décret du 11 juillet 1934, le maximum a été limité à 2.000 fr. Quant à la réduction des 10 % et au maximum de 50 %, ils sont calculés sur les droits ne comportant pas de décimes.

III. — *Majoration.*

a) La majoration de 8 %, qui avait été édictée par l'article 9 du décret du 2 mai 1938 et qui avait été incorporée aux nouveaux

tarifs par la loi du 9 novembre 1940, doit, pour les successions ouvertes avant cette dernière loi, être calculée sur le montant des droits de mutation par décès, dus par l'héritier, donataire ou légataire ayant trois enfants ou plus vivants au moment de l'ouverture de leurs droits à la succession, après application de la réduction accordée par l'article 410 du Code de l'Enregistrement ;

b) Le minimum de réduction prévu par le même texte ne devait pas être majoré de 8 % et restait fixé à 2.000 fr. par enfant (Décision ministre des Finances 13 mars 1939, *Bulletin officiel* de l'Administration de l'Enregistrement).

IV. — *Application de l'exonération.*

On examinera :

a) L'application de l'exonération dans le cas de cohéritiers renonçants ;

b) L'application de l'exonération aux étrangers.

a) *Application de l'exonération dans le cas de cohéritiers renonçants.*

En vertu de l'article 416 du Code de l'Enregistrement reproduisant les dispositions de l'article 51 de la loi du 13 juillet 1925 :

« Au cas de renonciation à une succession, à un legs ou à une donation, le droit de mutation par décès exigible sur les biens, qui par l'effet de la renonciation adviennent aux héritiers, donataires ou légataires acceptants, ne peut être inférieur à celui qui aurait été dû par le renonçant, s'il avait accepté. »

La question s'est alors posée de savoir si les droits de mutation par décès, dus, par application de l'article 51 de la loi du 13 juillet 1925, par un héritier, père de famille nombreuse, pour une succession qu'il a recueillie à la suite de la renonciation d'un légataire universel, doivent être au moins égaux au montant, sans aucune déduction, de l'impôt qu'aurait acquitté le légataire, s'il n'avait pas renoncé à son legs, ou s'il convient, au contraire, de déduire du montant de l'impôt, conformément à l'article 31 de la loi du 25 juin 1920, 10 % pour chaque enfant de l'héritier en sus du troisième.

L'Instruction 4030 § 24 a prévu la difficulté et répondu à la question. Il résulte de son interprétation de l'article 51 de la loi du 13 juillet 1925 (Code de l'Enregistrement, art. 416) que le total des droits de mutation par décès à la charge de l'héritier qui profite de la renonciation doit être au moins égal à celui qu'aurait supporté le légataire renonçant. C'est là un minimum

de perception qui exclut, en principe, toute réduction d'impôt en raison de la situation de famille de l'héritier adoptant (1).

Dès lors, pour déterminer le minimum applicable au droit de mutation en cas de renonciation par un ayant droit, l'article 416 paraît n'exiger que deux liquidations. L'une en tenant compte de la renonciation, l'autre sans en tenir compte, et c'est celle des deux liquidations qui produit le chiffre d'impôt le plus élevé qui doit être retenue.

Dans un autre système, on procède à trois liquidations, ce qui permet de percevoir un impôt encore plus élevé. Mais le résultat ainsi obtenu est abusif, car il conduit à surtaxer les héritiers chargés de famille.

Exemple : (Barème des droits applicables en 1939).

Une succession est dévolue à deux frères et à cinq neveux, fils d'un frère prédécédé. Deux neveux ont respectivement l'un cinq, l'autre trois enfants. Les deux frères ont renoncé à la succession.

Première liquidation (en tenant compte de la renonciation) :

— Actif	Fr.	329.240 53	
— 1/5° à chaque héritier.....		65.848 10	
— Dû par chaque neveu sans enfant :			
— Sur 65.860	19.901 »		
— Surtaxe 8 %	1.592 08		
			21.493 08
— Soit pour les 3 neveux sans enfant.....			64.479 24
— Dû par l'héritier ayant 5 enfants :			
— Sur 65.860	19.901 »		
— Déduction 30 %	5.970 30		
			13.930 70
— Surtaxe 8 %	1.114 46		
			15.945 16
— Dû par l'héritier ayant 3 enfants :			
— Sur 65.860	19.901 »		
— Déduction 10 %	1.999 10		
			17.910 90
— Surtaxe 8 %	1.432 88		
			19.343 78
Total	Fr.		98.868 18

(1) En vertu du dernier alinéa de l'article 416 du Code de l'Enregistrement, ces dispositions ne sont pas applicables aux héritiers en ligne directe (Maguéro, T. A., 3^e éd., v. Successions, n° 1180).

Deuxième liquidation (sans tenir compte de la renonciation) :

— Actif	Fr. 329.240 53
— 1/3 à chacun des frères.....	109.746 84
— 1/5 ^e à chacun des neveux.....	21.949 37

Dû par chaque frère :

— Sur 109.740 fr.	31.608 80
— Surtaxe 8 %.....	2.528 71

Total 34.137 51

— Soit pour les deux frères 68.275 02

— Dû par chaque neveu sans enfant :

— Sur 21.960	5.938 »
— Surtaxe 8 %	475 04

Total 6.413 04

— Pour les 3 neveux..... 19.239 12

— Dû par l'héritier ayant 5 enfants :

— Sur 21.960	5.938 »
— Déduction 30 %	1.781 40

— Reste 4.156 80

— Surtaxe 8 % 332 52

4.489 12

— Dû par l'héritier ayant
3 enfants :

— Sur 21.960	5.938 »
— Déduction 10 %	592 80

— Reste 5.344 20

— Surtaxe 8 % 427 54

5.771 74

29.499 98

Total Fr. 97.775 »

Troisième liquidation (sans tenir compte de la renonciation et en répartissant les droits qui auraient été dus par les héritiers renonçants entre les héritiers acceptants) :

— La part des héritiers renonçants est de 68.275 02

— Dont le 1/5^e est 13.655 »

Par suite, il conviendrait d'ajouter cette somme de 13.655 fr. au montant des droits dus par chaque héritier acceptant, ce qui donne les résultats suivants :

— Dû par chaque neveu sans enfant :	
(6.413,04 + 13.655) × 3	60.204 12
— Dû par l'héritier ayant 5 enfants :	
4.489,12 + 13.655	18.144 12
— Dû par l'héritier ayant 3 enfants :	
5.771 + 13.655	19.426 74
	97.774 98
— Ecart de 0,02 à négliger	0 02
Total	Fr. 97.775 »

Rapprochement des deux liquidations.

Pour opérer le rapprochement entre les liquidations et déterminer les droits définitivement dus par chaque héritier, on ne compare pas le total des résultats de la première liquidation avec ceux de la troisième, mais le *détail* de ces résultats.

La comparaison est alors établie de la manière suivante :

	1 ^{re} LIQUIDATION		2 ^e LIQUIDATION
	—		—
— Neveux sans enfant	Fr. 64.479 »		60.204 »
— Neveu ayant 5 enfants.....	15.045 »		18.144 »
— Neveu ayant 3 enfants.....	19.343 »		19.426 »
En conséquence, avec ce système, on prend comme montant des droits dus par chaque héritier celui qui est le plus élevé dans l'une ou l'autre liquidation, ce qui donne les résultats suivants :			
— Neveux sans enfants	Fr. 64.479 »		
— Neveu ayant 5 enfants	18.144 »		
— Neveu ayant 3 enfants	19.426 »		
Total	Fr. 102.049 »		

Ce procédé, qui consiste à rechercher dans chaque liquidation les droits les plus élevés, donne des résultats contraires à l'équité.

Et c'est un abus manifeste que de faire supporter une perception plus forte que celle normalement applicable à des ayants droit auxquels le législateur manifeste précisément l'intention d'accorder des faveurs en raison de leur situation de famille.

b) *Application de l'exonération aux étrangers :*

La réduction pour nombre d'enfants de l'héritier n'est applicable aux étrangers que s'il existe un traité de réciprocité conclu entre leur pays et le nôtre, suivant l'article 44 de la loi du 22 mars 1924.

A défaut de ce traité, aucune réduction ne pourra être faite. Il y a lieu d'appliquer ici exactement les mêmes principes que ceux exposés pour la réduction effectuée en raison du nombre d'enfants du défunt (V. *supra* Chapitre II, Section II).

B) RÉGIME DU CODE DE LA FAMILLE.

L'article 154 du décret-loi du 29 juillet 1939 (Code de la Famille) a modifié l'article 410 du Code de l'Enregistrement relatif à l'exonération en faveur des héritiers ou légataires ayant trois enfants et plus.

Ainsi que nous l'avons indiqué plus haut, les modifications apportées à l'ancien texte concernent :

- 1° La quotité de la réduction ;
- 2° Le chiffre du maximum de réduction par enfant ;
- 3° La suppression de la limitation de l'exonération à une certaine quotité en dehors de ce maximum.

1° *Quotité de la réduction :*

Les droits applicables sont réduits :

De 25 % si les héritiers ou légataires ont 3 enfants vivants ou représentés ;

De 50 % s'ils ont 4 enfants ;

De 75 % s'ils en ont 5 ;

De 100 % si le nombre des enfants est égal ou supérieur à 6.

Il y a donc là une augmentation très sensible des taux de réduction. Les familles de 6 enfants et plus se trouvent exonérées complètement dès lors que les droits qui seraient dus normalement sur chaque part d'enfant ne dépassent pas le maximum fixé par la loi.

2° *Maximum de réduction par enfant :*

Le maximum que la réduction ne doit pas dépasser pour chaque enfant était de 2.000 fr. sous le régime antérieur. Le Code de la Famille le porte à 5.000 fr. par enfant vivant ou représenté en sus du deuxième. Comme par le passé, ce maximum ne doit pas être augmenté de 8 %, cette majoration visant seulement les droits à percevoir dans les limites du maximum fixé.

3° Suppression de la limitation de 50 % :

D'après l'ancien texte de l'article 410 du Code de l'Enregistrement, la réduction appliquée aux droits de mutation exigibles normalement ne pouvait dépasser 50 % du chiffre total de ces droits.

La nouvelle rédaction de l'article 410, telle qu'elle résulte de l'article 154 du Code de la Famille, ne reproduit pas les termes relatifs à cette dernière limitation. Seul subsiste le maximum à ne pas dépasser par enfant en sus du deuxième.

Sous réserve de ce maximum, la réduction peut donc être appliquée sans limitation.

C) RÉGIME DE LA LOI DU 9 NOVEMBRE 1940.

La loi du 9 novembre 1940, complétant à cet égard le Code de la Famille, a accordé des avantages encore plus substantiels aux familles comptant de nombreux enfants. Nous avons déjà étudié, en matière successorale, les larges abattements à la base prévus par cette loi quand le défunt avait 3 enfants et plus (*supra* Chapitre II).

Comme dans les lois précédentes, ces mesures sont complétées par des réductions calculées sur les droits que chaque héritier devrait payer normalement dans le cas où cet héritier est lui-même père de famille nombreuse.

Le taux des réductions résultant de l'article 154 du Code de la Famille se trouve modifié dans un sens encore plus favorable. En effet, la réduction est de :

- 75 % si l'héritier a 3 enfants ;
- 100 % s'il a 4 enfants ou plus.

La réduction ne peut dépasser le maximum de 50.000 fr. par enfant en sus du deuxième. Le maximum fixé antérieurement par le Code de la Famille à 5.000 fr. se trouve donc ainsi décuplé.

Bien entendu, le chiffre de ce maximum ne peut être majoré de 8 %. Cette majoration appliquée aux droits de mutation par décès est d'ailleurs incorporée dans les nouveaux tarifs.

La nouvelle loi emploie, comme les précédentes, l'expression « enfants vivants ou représentés ».

Nous avons déjà précisé, en parlant des abattements à la base (Chapitre II *supra*) le sens et la portée de cette expression.

Ces explications valent également pour l'application des réductions de droits en faveur des héritiers pères de famille.

La loi du 9 novembre 1940 n'a rien modifié à cet égard. Dans leur ensemble, les dispositions de cette loi en ce qui concerne les abattements et les réductions ne sont donc que la continuation

d'une large action entreprise pour favoriser l'accroissement de la natalité au moyen de dégrèvements fiscaux appliqués lors de la transmission du patrimoine familial.

SECTION VII

SUCCESSIONS DÉVOLUES AUX ENFANTS DES VICTIMES DE LA GUERRE

Le troisième alinéa de l'article 30 de la loi du 25 juin 1920, contenait la disposition suivante :

« Toutes les fois qu'une succession passera des grands-parents aux petits-enfants par suite du prédécès du père ou de la mère tué à l'ennemi ou décédé des suites de faits de guerre, soit durant les hostilités, soit dans l'année à compter de leur cessation, le tarif applicable sera le tarif de la ligne directe descendante au 1^{er} degré, sauf aux héritiers à produire les justifications nécessaires. »

Les termes de ce texte ont été repris par l'article 5 du décret du 11 juillet 1934 (art. 409 du Code de l'Enregistrement). Plus tard, l'article 153 du décret-loi du 29 juillet 1939 a complété cette disposition en précisant les justifications exigées des héritiers, alors que les textes précédents renvoyaient seulement aux dispositions concernant les enfants morts pour la France. La réduction de tarif dont bénéficient les petits-enfants fait d'ailleurs partie d'un ensemble de mesures destinées à établir une égalité de traitement entre les familles dont tous les enfants sont encore vivants et celles dans lesquelles un ou plusieurs enfants sont décédés avant le père ou la mère.

Les enfants décédés dans ces conditions sont réputés vivants pour l'application des abattements à la base et des tarifs d'impôt (voir Chapitre II, Section II). Si l'un des enfants du *de cujus* est mort lui-même des suites de la guerre, ses propres enfants venant par représentation à la succession de leur aïeul paient le même impôt que leur auteur aurait payé s'il était encore vivant. Nous indiquons ci-dessous quelles sont les modalités d'application de cette mesure.

A) CONDITIONS DE FOND.

Ces conditions résultant du texte même de l'article 30 de la loi du 25 juin 1920.

1^o Il faut qu'il s'agisse de petits-enfants venant à la succession par représentation de leur père ou de leur mère victimes de la guerre. Cette disposition est d'ailleurs limitative et son bénéfice ne peut être étendu aux successions recueillies par des arrière-

petits-enfants, même dans le cas où leur père et leur grand-père seraient morts ensemble, victimes de faits de guerre, par exemple au cours d'un bombardement ;

2° Il faut que le décès de l'héritier présomptif au premier degré en ligne descendante ait lieu, soit durant les hostilités, soit dans l'année à compter de leur cessation, et que le décès soit dû à un fait de guerre, qu'il s'agisse d'un combat auquel le père a pris part ou d'un bombardement terrestre ou aérien dont le père ou la mère ont été victimes.

B) CONDITIONS DE FORME.

Ces conditions résultent actuellement de l'article 153 du décret du 29 juillet 1939 fixant la nature des justifications à fournir pour bénéficier de réduction de tarif :

1° Si l'ascendant prédécédé était militaire, les héritiers doivent produire un certificat de l'autorité militaire constatant que la mort a été causée par une blessure reçue ou une maladie contractée pendant la durée de la guerre ;

2° Si l'ascendant prédécédé n'était pas militaire, il y a lieu de produire un acte de notoriété délivré sans frais par le juge de paix du domicile du défunt et établissant les circonstances du décès.

CHAPITRE IV

EXONÉRATIONS ACCORDÉES EN CONSIDÉRATION DE L'APPLICATION DE RÈGLES SPÉCIALES

Nous nous proposons d'étudier dans ce chapitre des cas d'exonération qui dérivent de l'application de certains principes généraux, soit du droit fiscal, soit du droit civil.

Comme exonération dérivant de l'application de principes généraux du droit fiscal, nous envisagerons plus spécialement les conséquences de la règle *non bis in idem* en matière de rapports à succession.

Comme exonération dérivant de l'application de principes généraux du droit civil, nous envisagerons le régime fiscal des conventions de mariage et les conséquences du jeu des conditions sur la perception des droits de mutations par décès.

Par suite, notre chapitre sera divisé en deux sections :

SECTION I. — *L'application de la règle non bis in idem en matière de rapports à succession.*

SECTION II. — *Les exonérations résultant de l'application de certaines règles de droit civil (conventions de mariage, jeu des conditions).*

SECTION I

L'APPLICATION DE LA RÈGLE NON BIS IN IDEM EN MATIÈRE DE RAPPORTS A SUCCESSION

Les articles 829 et 843 du Code civil décident que les donations faites en avancement d'hoirie par le défunt à ses successibles, doivent être rapportées par les bénéficiaires à son décès pour la formation de la masse à partager entre tous les héritiers proportionnellement à leurs droits héréditaires. Il s'ensuit que les biens donnés de son vivant par le *de cujus* fait, à son décès, l'objet d'une nouvelle distribution.

Au moment de la donation faite par le *de cujus*, les biens transmis aux successibles gratifiés supportent un droit de mutation, le droit de mutation entre vifs à titre gratuit. Comme ces mêmes biens font l'objet, au décès du donateur, d'une nouvelle distribution, on pourrait se demander si, au cas où cette nouvelle dis-

tribution aurait le caractère d'une mutation, ils ne devraient pas être soumis encore à un droit de mutation, le droit de mutation par décès.

Pour résoudre cette difficulté, il faut faire appel à la règle *non bis in idem* et rechercher si la distribution consécutive au rapport a le caractère d'une mutation distincte de celle réalisée par la donation.

D'après la règle *non bis in idem* qui domine tout notre droit fiscal, une même mutation, quelles que soient ses manifestations, ne doit supporter qu'un seul droit de mutation. Or, dans le cas du rapport, il y a, en apparence, deux transmissions, l'une du vivant du donateur, l'autre à son décès. Il n'y a, en réalité, qu'une seule mutation. En effet, la distribution consécutive au rapport n'a pas le caractère d'une mutation. Par l'effet de la donation, les biens donnés sont définitivement sortis du patrimoine du donateur. Si, en vue du partage entre les héritiers, ils sont réunis aux biens existant en nature au décès, ils n'en sont pas pour cela réintégrés dans le patrimoine du défunt ; car le rapport est simplement une opération préliminaire du partage qui n'intéresse que les cohéritiers seuls ; le rapport ne se fait donc non pas à la succession, mais aux cohéritiers ; en conséquence, les biens rapportés ne reviennent pas dans le patrimoine du défunt, ils s'ajoutent simplement à lui pour former la masse héréditaire à partager.

De ce que la distribution consécutive au rapport n'a pas le caractère de mutation, il s'ensuit que lorsqu'une libéralité rapportable à déjà supporté le droit de mutation entre vifs, elle n'a pas à supporter, en outre, le droit de mutation par décès, quoi qu'il faille tenir compte de cette libéralité pour le calcul de la part nette imposable de chaque ayant droit.

Ces principes ont été définitivement admis par la jurisprudence fiscale dans un arrêt de la Chambre civile du 15 janvier 1913 qui formule la règle de la manière suivante : « Attendu que les sommes données en avancement d'hoirie sont soumises aux droits de mutation au moment de la donation ; qu'elles ne peuvent, par conséquent, être assujetties d'un nouveau droit de mutation lors du décès du donateur ; qu'il en est ainsi, alors même que les sommes données ont été rapportées à la succession pour le partage ; que dans ce cas il n'y a pas à rechercher si les valeurs rapportées par chacun des héritiers sont attribuées par le partage à ceux qui ont fait le rapport » (Cass. civ. 15 janvier 1913; D. P. 15.1.105 — S. 15.1.175, Inst. 3.370 § 7, J. de l'Enreg. 28.823, Rev. Enreg. 5.699, J. des Not. 30.581).

La règle ainsi établie sous l'empire de la législation antérieure à la loi du 14 mars 1942 qui a considérablement modifié le régime fiscal des donations, a été maintenue, sinon renforcée par la loi nouvelle. Mais si la règle elle-même apparaît simple et logique, son application soulève quelques difficultés que nous examinerons en deux sous-sections: 1° sous l'empire de la législation antérieure à la loi du 14 mars 1942 ; 2° depuis la mise en vigueur de la loi du 14 mars 1942.

SOUS-SECTION I

Le régime fiscal des rapports sous l'empire de la législation antérieure à la loi du 14 mars 1942.

Les nombreuses difficultés qui se sont élevées, en droit fiscal, relativement aux rapports, peuvent se grouper en deux catégories : les unes ont trait à l'obligation même du rapport, les autres à l'imputation du rapport. D'où les deux paragraphes de cette sous-section : 1° l'obligation du rapport; 2° l'imputation du rapport.

§ I. — Obligation du rapport

La première question qui s'est posée en ce qui concerne les rapports a été celle de savoir s'ils devaient être pris en considération pour la détermination des parts nettes imposables de chaque héritier.

Alors qu'en droit civil, l'obligation de tenir compte du rapport n'a jamais fait de doute, en droit fiscal cette question a donné lieu à des controverses.

L'Administration, notamment, a, dans une première opinion, méconnu la nécessité du rapport (Instruction 3.058). Mais, dans la suite, elle est revenue sur cette première opinion (Instruction 3.146).

Il convient d'étudier ces deux instructions qui développent les décisions de l'Administration.

I. — INSTRUCTION 3.058 OU PREMIER SYSTÈME DE L'ADMINISTRATION

L'Instruction 3.058, qui contient le premier commentaire administratif de la loi du 25 février 1901, expose la doctrine relative au régime fiscal des rapports :

« Si l'un des héritiers a reçu du défunt une donation sujette à rapport, il n'y a pas lieu de tenir compte de ce rapport pour la détermination de la part de chacun des héritiers assujettis à l'impôt. Les biens donnés sont, en effet, irrévocablement sortis

du patrimoine du donateur, et, au point de vue de l'application du droit de mutation par décès, les valeurs rapportées ne peuvent pas être comprises dans la masse héréditaire. La mutation entre vifs, réalisée par la donation, et qui a supporté l'impôt d'après le tarif spécial aux contrats de cette nature, est complètement distincte de la transmission qui s'opère par le décès du *de cujus* : chacune de ces mutations doit être considérée isolément, pour l'application des tarifs. La loi du 25 février 1901 n'a dérogé nullement à cette règle, toujours admise sous l'empire de la législation antérieure. »

Cette opinion de l'Administration a été vivement critiquée. Elle a soulevé, en particulier, trois objections importantes :

1° On a reproché à l'Administration de méconnaître le véritable motif pour lequel les rapports ne font pas partie de la masse successorale. C'est seulement par application de la règle *non bis in idem* et pour éviter que les biens ne supportent un nouveau droit de mutation entre vifs que les valeurs rapportées ne sont pas comprises dans la succession en droit fiscal. Mais, pour la détermination de la part nette de chaque ayant droit, il faut tenir compte des rapports, comme le prescrit le droit civil (1) ;

2° On a fait remarquer que la décision de l'Instruction 3.058 n'était équitable qu'en apparence car elle peut amener à faire bénéficier les héritiers non donataires des droits déjà acquittés par les héritiers donataires ;

3° On a fait objecter enfin, qu'elle ne conduit pas toujours à des résultats favorables aux contribuables.

« Nous reconnaissons, d'ailleurs — dit M. Binet — que la théorie de l'Administration peut séduire par sa simplicité, qu'elle a au moins les apparences de la logique. Ajoutons même que dans beaucoup de cas, elle conduit à des résultats favorables aux contribuables, que les perceptions à opérer par ce système seront fréquemment moins élevées que si l'on tient compte des biens rapportés pour la détermination de la part nette revenant à chaque héritier. Cependant, il faut se garder de croire qu'il en est toujours ainsi. Dans l'article 3050-II de cette revue, il a été publié une espèce où le procédé de calcul de l'Administration entraîne la perception de droits plus forts que le procédé contraire.

« En admettant même que ce soit là un fait exceptionnel, il suffit qu'il soit possible pour qu'un jour, sur la demande d'un

(1) Dictionnaire des droits d'enregistrement, 4^e édition, v. Successions, n° 2464.

contribuable lésé par l'Administration, la Justice ait à se prononcer sur la question de principe (1). »

L'Administration a été amenée à renoncer à cette première opinion. Elle a adopté ensuite un nouveau système, exposé dans l'Instruction 3146.

II. — INSTRUCTION 3146 OU DEUXIÈME SYSTÈME DE L'ADMINISTRATION.

D'après cette nouvelle doctrine, l'Administration admet que les rapports de biens donnés en avancement d'hoirie, entrent en ligne de compte pour la composition de la masse successorale.

C'est la solution que la Cour de cassation avait déjà adoptée dans deux arrêts des 29 juillet 1862 et 28 octobre 1889 (2).

(1) M. BINET, professeur à la Faculté de Droit de Nancy : *L'influence des rapports sur le calcul des parts héréditaires et la liquidation des droits de mutation par décès*. (R. E., article 3414.)

(2) L'Instruction 3146 commence par l'interprétation des arrêts, qu'elle résume ainsi : « Par un arrêt du 29 juillet 1862, la Cour de cassation a décidé que les sommes données entre vifs et non payées au décès du donateur doivent être déduites de la succession de celui-ci pour la liquidation du droit de mutation par décès. Elle a considéré que la donation avait détaché du patrimoine du donateur, pour la transmettre au donataire, une fraction de biens correspondante à la somme donnée... Aux yeux de la loi fiscale, les donations ont opéré une véritable mutation, dont les droits ont été perçus par la Régie au moment de la présentation des contrats à la formalité de l'Enregistrement... Dès ce moment, les sommes données ont cessé, au point de vue de la perception de l'impôt, de faire partie du patrimoine du donateur et, par conséquent, ont dû être distraites de la masse active de la succession lors de la déclaration qui en a été faite après son décès... On ne peut assimiler les libéralités provenant de la volonté du défunt à une charge de la succession dont les choses données ont, au contraire, été détachées dès le moment de la disposition.

« Par un second arrêt du 10 octobre 1889, la Cour a également reconnu que si la somme donnée en avancement d'hoirie et payée en effets de communauté a été rapportée d'abord à la succession de l'époux donateur, puis à la communauté, et enfin attribuée par le partage à l'autre époux, l'héritier donataire qui reçoit, au lieu et place de son rapport, d'autres valeurs de communauté ou de succession ne doit l'impôt de mutation par décès que déduction faite d'une somme égale à celle donnée et rapportée. Elle assimile donc le donataire qui effectue le rapport à celui qui n'a pas obtenu l'exécution de la libéralité. Elle admet ici encore que l'héritier qui s'acquitte de l'obligation du rapport se trouve *de plano*, et par l'effet même de la donation, investi d'une fraction du patrimoine du *de cujus* équivalente à la somme rapportée. Les biens, quels qu'ils soient, qui lui sont attribués au moment du partage sont, dès lors, à concurrence des valeurs dont le rapport est opéré, réputés lui advenir à titre de donataire. Comme il a acquitté une première fois l'impôt sur l'objet de la donation, il ne saurait l'acquitter une seconde fois. »

« La jurisprudence — dit l'Instruction — paraît avoir considéré que l'obligation de rapport imposée au donataire en avancement d'hoirie, même quand elle aboutissait à la remise effective des biens dans la succession, avait pour effet de résoudre, non la donation elle-même, mais simplement son exécution. En d'autres termes, le donataire tenu du rapport se trouverait bien obligé de réintégrer dans la masse successorale ce qu'il aurait reçu ; par contre, il deviendrait, d'après cette remise et en vertu de la donation elle-même, copropriétaire d'une fraction correspondante de l'hérédité ; de telle sorte que, à concurrence des biens donnés et rapportés, ce serait toujours comme donataire qu'il participerait au partage. Une semblable idée n'a rien de contraire, ni au caractère de la donation en avancement d'hoirie, qui n'est qu'une délibération anticipée de la succession au profit de l'un des héritiers éventuels, ni à la nature du rapport, dont l'objet est d'assurer uniquement l'égalité entre cohéritiers.

« Les conséquences de cette doctrine sont faciles à dégager. Que le rapport s'effectue en nature ou qu'il se fasse en moins prenant, le donataire en avancement d'hoirie ne doit l'impôt sur sa part dans la masse successorale (biens existants et rapportés) que déduction faite d'une somme égale à celle rapportée. Par contre, les héritiers non donataires sont toujours tenus d'acquitter le droit sur la part totale qui leur revient dans cette masse puisqu'ils n'ont rien payé jusque-là.

« Si on prend comme exemple une succession composée au jour du décès d'un actif net de 150.000 francs et dévolue à trois héritiers en ligne directe, dont l'un a reçu une valeur de 60.000 francs en avancement d'hoirie, la part de chacun des successibles dans les biens donnés réunis (210.000 francs) sera de 70.000 francs. Le donataire qui a payé les droits pour la dévolution héréditaire qui s'opère à profit jusqu'à concurrence de 60.000 francs ne les devra plus que sur 10.000 francs, mais les deux autres héritiers devront chacun le droit de mutation par décès sur la somme entière de 70.000 francs. Et il en sera ainsi alors même que le bien rapporté aurait été mis au lot de ces derniers. Le partage sera donc, à ce point de vue, sans influence sur la liquidation de l'impôt. »

« Les rapports, devenant ainsi l'un des éléments dont il y a lieu de tenir compte pour la détermination des parts héréditaires doivent, par conséquent, être mentionnés dans les déclarations que les parties ont à souscrire pour le paiement de l'impôt. Il en résulte que si, par suite de leur omission, la perception effectuée se trouvait insuffisante, il y aurait lieu d'appliquer la peine du

droit en sus, prescrite par l'article 39 de la loi du 22 frimaire an VII. »

Ce nouveau système de l'Administration qui admet la nécessité de tenir compte des rapports, a été approuvé dans son principe.

Mais les applications qu'elle en tire ne sont plus conformes aux deux arrêts de la Cour de cassation que l'instruction prétend pourtant interpréter. De nombreuses critiques ont de nouveau été soulevées relativement à l'imputation des rapports sur les parts héréditaires.

§ II. — Imputation du rapport

Au sujet de l'imputation des rapports, deux cas peuvent se présenter : la part successorale du donataire peut être supérieure au montant de son rapport ou elle peut lui être inférieure.

I. — LA PART SUCCESSORALE DU DONATAIRE EST SUPÉRIEURE AU MONTANT DE SON RAPPORT.

La nécessité de rapporter les biens donnés à la masse successorale étant admise, aucune difficulté relativement à la liquidation des droits ne peut surgir dans cette hypothèse : l'héritier donataire en avancement d'hoirie ne paiera le droit que déduction faite du montant de la valeur rapportée.

II. — LA PART SUCCESSORALE DU DONATAIRE EST INFÉRIEURE AU MONTANT DE SON RAPPORT.

Dans cette deuxième hypothèse, le rapport de l'héritier donataire excédant ses droits dans la masse, le surplus du rapport est attribué à un cohéritier.

L'Administration, dans l'Instruction 3146 précitée, exonère bien de l'impôt la part entière de l'auteur du rapport, mais refuse toute déduction sur la part de chacun des cohéritiers, qui comprend nécessairement le surplus de ce rapport.

Or, par ses arrêts des 29 juillet 1862 et 28 octobre 1889, la Cour de cassation n'avait pas déduit ces conséquences; elle avait simplement décidé que le droit de mutation ayant été perçu une première fois sur les biens donnés en avancement d'hoirie ne pouvait l'être une deuxième fois lors du décès du donateur.

Les considérations invoquées par l'Administration n'ont pas prévalu devant les autres tribunaux qui ont eu à statuer sur ce point de droit.

Le Tribunal de Lombez a décidé, par un jugement du 30 janvier 1907, que, par application de la règle *non bis in idem*, si le montant des rapports excède la part des donataires, la portion qui

revient dans cet excédent à chacun des cohéritiers doit, pour la liquidation du droit de mutation par décès, être déduite de leur émolument, comme ayant déjà supporté un droit de mutation lors de la donation.

Le Tribunal de Compiègne a rendu, le 9 décembre 1908, un jugement dans le même sens.

On cite généralement dans le même sens un jugement du Tribunal d'Orléans du 19 décembre 1906.

En réalité, ce tribunal n'a pas eu à trancher la question puisque, dans l'affaire qui lui était soumise, les rapports étaient inférieurs aux droits des donataires dans la succession.

L'Administration s'est pourvue en cassation contre le jugement du Tribunal de Lombez dont elle n'acceptait pas la décision.

Son pourvoi a été rejeté et sa prétention condamnée par un arrêt de la Chambre civile du 15 janvier 1913 :

« Attendu — porte cette décision — que les sommes données en avancement d'hoirie sont soumises au droit de mutation au moment de la donation, qu'elles ne peuvent, par conséquent, être assujetties à un nouveau droit de mutation lors du décès du donateur ; qu'il en est ainsi alors même que les sommes données ont été rapportées à la succession pour le partage ; que, dans ce sens, il n'y a pas à rechercher si les valeurs rapportées par chacun des héritiers sont attribuées par le partage à ceux qui en font le rapport ;

« Attendu que l'Administration de l'Enregistrement a exigé avec raison qu'il fût fait état, pour la fixation des droits respectifs des héritiers, des susdites donations et des valeurs rapportées, mais qu'elle a réclaté à tort le droit de mutation par décès sur la fraction de ces valeurs attribuées à Gaston Lacroix ; sous le prétexte qu'un cohéritier, autre que les donataires, en était devenu attributaire ;

« Attendu que les sommes données en avancement d'hoirie par Louis-Saturnin Lacroix à ses filles avaient été soumises au droit de mutation au moment où furent présentés à l'enregistrement les contrats de mariage précités, en vertu desquels les susdites valeurs étaient sorties du patrimoine du donateur ; qu'elles ne pouvaient, en conséquence, être assujetties à un nouveau droit lors du décès de Lacroix ; qu'elles représentaient en effet des biens dont le défunt avait disposé par anticipation et qu'ayant déjà subi l'impôt de transmission, elles ne pouvaient, quelle que fût l'attribution qui en avait été faite entre les héritiers, être considérées comme constituant une acquisition nouvelle passible d'un droit distinct de celui déjà perçu. »

Par cet arrêt, la Cour de cassation a définitivement tranché la question. Elle déclare que l'Administration n'est pas fondée à réclamer le droit de mutation par décès sur les valeurs rapportées, sous prétexte qu'un cohéritier autre que le donataire en est devenu attributaire (D. P. 15.1.105, S. 15.1.175, Inst. 3370 § 7, J. de l'Enreg. 28.323, Rev. Enreg. 5699, J. des Not. 30.581).

En publiant cet arrêt dans l'Instruction 3370 § 7, l'Administration a décidé qu'il serait pris désormais pour règle de perception.

Il y a donc lieu, actuellement, de tenir compte des rapports pour la détermination de la part nette revenant à chacun des ayants droit dans la masse successorale. Et pour la liquidation des droits de mutation par décès, il faut déduire de la part nette de l'héritier donataire en avancement d'hoirie, une somme correspondante à la libéralité dont il doit le rapport, sans qu'il y ait à distinguer si le rapport a lieu en nature ou en moins prenant, ni s'il est mis au lot du donataire ou attribué à un autre héritier.

D'après certains auteurs, bien que l'Instruction ne fasse pas la distinction, il y aurait lieu d'envisager séparément le rapport en nature et le rapport en moins prenant (1).

Le rapport en nature consiste à replacer effectivement dans la succession l'objet même qui a été donné. Le titre du donataire est résolu par suite de l'ouverture de la succession et le bien reportable devient rétroactivement la propriété de l'hérédité. Le droit exclusif du donataire sur l'objet donné cesse donc par l'événement du décès et fait place au droit indivis de tous les cohéritiers. On peut considérer la succession comme composée de deux parties : l'une, ouverte au jour du décès et, sur ces deux espèces de biens, les droits des cohéritiers sont les mêmes. Il s'ensuit que le donataire a, dans la propriété des biens existants au décès, la même part que s'il n'avait jamais été donataire ; il ne peut donc profiter d'aucune imputation.

Il n'en est pas de même quand le rapport doit être effectué en moins prenant. Les héritiers du donateur n'acquièrent alors, par le décès du donateur, aucun droit sur le bien donné. Le rapport en moins prenant est un rapport fictif : l'héritier garde ce qui a fait l'objet de la donation et il le prend en moins dans la masse, c'est-à-dire qu'on le lui déduit sur sa part. Ce rapport consiste à imputer sur la portion héréditaire du successible donataire la valeur de l'objet qui a été donné, en ne lui attribuant des biens de la succession que pour le complément de cette portion. L'héri-

(1) M. JEANTET : *Le droit à la réserve en nature*, Thèse Paris 1939 ; MAGUÉRO : *Traité alphabétique, Successions* 1221.

tier avait reçu, lors de la donation, un acompte sur sa part héréditaire ; par le rapport, il reçoit sa part entière composée de l'acompte et d'une attribution complémentaire. Comme l'acompte a supporté le droit de mutation entre vifs, l'attribution complémentaire doit seule être soumise à l'impôt progressif de succession. Dans cette hypothèse, l'opération du rapport réduit la part imposable de l'héritier donataire.

Depuis le décret du 17 juin 1938, le rapport en moins prenant est devenu la règle, même pour les immeubles. Le rapport en nature ne peut plus avoir lieu que lorsqu'il est expressément prévu.

Liquidation des droits :

Si une somme rapportée par un cohéritier excède sa part dans l'actif net, il y a lieu, pour le calcul de l'impôt, de déduire de l'émolument imposable des autres héritiers la part qui revient à chacun d'eux dans cet excédent. Quand un partage pur et simple règle l'attribution de l'excédent, l'impôt est liquidé conformément à cette attribution ; dans le cas contraire, on considère que l'excédent revient à chaque cohéritier pour une fraction correspondante à sa part dans l'hérédité.

Exemples :

1° Une succession est dévolue à quatre enfants, dont l'un a reçu un don en avancement d'hoirie de 40.000 fr.

— Actif de la succession	Fr. 160.000 »
— Rapport	40.000 »
— Total	200.000 »
— dont un quart à chaque héritier	50.000 »

Le donataire acquitte l'impôt sur :

$$50.000 \text{ fr.} - 40.000 \text{ fr.} = 10.000 \text{ fr.}$$

et chacun de ses cohéritiers sur 50.000 »

2° Une succession est dévolue à quatre enfants, A..., B..., C..., D..., dont l'un A..., a reçu en avancement d'hoirie une somme de 80.000 fr.

— Actif de la succession	120.000 »
— Rapport	80.000 »
— Total	200.000 »
— Dont un quart à chaque héritier	50.000 »

A..., donataire, ne paie aucun droit de mutation par décès. De plus, il y a lieu de déduire de l'émolument imposable de chacun des autres héritiers la part qui lui revient dans l'excédent du rapport sur l'émolument du donataire, soit sur 30.000 fr.

Si aucun partage n'est intervenu, on considère que cet excédent revient à chaque cohéritier pour une part proportionnelle à sa part héréditaire, soit pour un tiers. On déduit donc :

$$\frac{30.000 \text{ fr.}}{3} = 10.000 \text{ fr.}$$

de la part nette de chacun des cohéritiers du donataire, de sorte que chacun d'eux acquitte l'impôt sur :

$$50.000 \text{ fr.} - 10.000 \text{ fr.} = 40.000 \text{ fr.}$$

Mais si un partage attribue à B... l'excédent de 30.000 fr. ce cohéritier ne paiera l'impôt que sur :

$$50.000 \text{ fr.} - 30.000 \text{ fr.} = 20.000 \text{ fr.}$$

et chacun des autres cohéritiers du donataire C... et D..., l'acquittera sur 50.000 fr. (1).

SOUS-SECTION II

Le régime fiscal des rapports depuis la mise en vigueur de la loi du 14 mars 1942.

La loi du 14 mars 1942 (J. O. 15 mars 1942) a profondément remanié le régime fiscal des donations entre vifs et des mutations par décès. L'esprit général de la réforme qu'il nous paraît inutile de commenter dans tous ses détails, a été de soumettre les mutations entre vifs s'opérant à titre de donation à un régime fiscal analogue à celui des mutations par décès en soumettant les unes et les autres à un tarif progressif unique s'appliquant à l'ensemble des biens donnés ou transmis par décès au même bénéficiaire.

La nouvelle loi dispose notamment :

Article 8. — L'article 401 du Code de l'Enregistrement est modifié comme suit :

« Les droits d'enregistrement des donations entre vifs sont perçus selon les quotités et suivant les modalités fixées par les

(1) Cours de l'école de Lyon, n° 434.

articles 405, 408, 409, 410, 410 bis, 412 et 421 pour la perception des droits de mutation par décès.

« L'abattement prévu par l'article 408 peut être effectué à concurrence de son montant intégral même dans le cas où la donation n'est pas faite au profit de tous les ayants droit visés par ce texte.

« Pour le calcul des abattements et réductions édictées par les articles 408 et 410, il est tenu compte, aussi bien en cas de donation que de succession, des abattements et des réductions effectués sur les donations antérieures consenties par la même personne.

« Les droits liquidés conformément aux dispositions qui précèdent sont réduits de 25 % en cas de donation par contrat de mariage et de donation partage faite conformément à l'article 1075 du Code civil.

« La transcription des donations ne donne lieu à aucun droit proportionnel autre que la taxe prévue à l'art. 765. »

Article 9. — L'article 402 du Code de l'Enregistrement est abrogé et remplacé par les dispositions suivantes :

« Pour permettre l'application du tarif progressif suivant les modalités fixées par les articles 405 et suivants les parties sont tenues de faire connaître dans tout acte constituant une transmission entre vifs, à titre gratuit, le montant des donations antérieurement consenties par le donataire, à un titre et sous une forme quelconque et s'il y a lieu, les noms, qualités et résidences des officiers ministériels qui ont reçu les actes de donation et la date de l'enregistrement de ces actes.

« La perception est effectuée en ajoutant à la valeur des biens compris dans la donation celle des biens qui ont fait l'objet de donations antérieures et en considérant ceux de ces biens dont la transmission n'aura pas encore été assujettie au droit de mutation à titre gratuit entre vifs comme inclus dans les tranches les plus élevées de l'actif imposable. »

Les principales caractéristiques du nouveau régime constitué sont donc les suivantes :

1° Les donations entre vifs à titre gratuit de toute nature sont, en principe, soumises aux mêmes droits de mutation que les mutations par décès, par conséquent, il convient de leur appliquer les mêmes règles de liquidation, avec les mêmes tarifs, le même abattement à la base pour le cas où le donateur aurait au moins trois enfants vivants ou représentés (art. 408 C. Enreg.), les mêmes réductions en faveur des donataires ayant trois enfants ou plus (art. 410 C. Enreg.), etc..., toutefois, pour les donations

par contrat de mariage et les donations partages, les droits ainsi calculés sont réduits de 25 %.

2° Dans toutes donations et dans la déclaration de succession, on doit rappeler le montant des donations antérieures, ainsi que s'il y a lieu, les noms, qualités et résidences des officiers ministériels qui ont reçu les actes de donation et la date d'enregistrement de ces actes.

3° Pour chaque donation et pour la déclaration de succession, c'est le montant des biens effectivement donnés ou l'actif réel laissé par le défunt qui est seul imposable, mais pour la détermination des quotités du tarif à appliquer, il faut tenir compte des donations antérieures faites par le donateurs ou le défunt à un titre quelconque et sous une forme quelconque, de manière à ne retenir que les quotités du tarif indiquées dans les tranches les plus élevées.

Pour mieux faire comprendre l'économie générale de la réforme, nous prendrons un exemple extrêmement simple :

Une personne fait à un fils unique, le 25 mars 1942, une donation de 20.000 fr.

Pour liquider les droits sur cette donation, on épuisera les deux premières tranches du tarif de 1 à 5.000 fr. et de 5.001 à 10.000 fr. On entamera ainsi de 10.000 fr. la tranche de 10.001 à 50.000 fr.

Il sera donc du :

Sur 5.000 à 2,20 %	110 fr.
Sur 5.000 à 3,30 %	165 fr.
Sur 10.000 à 7,20 %	720 fr.
	995 fr.

Le 10 avril 1942 la même personne fait à son fils unique une donation de 50.000 fr.

Pour liquider les droits sur cette deuxième donation, on achèvera d'épuiser la tranche de 10.001 à 50.000 fr. et l'on entamera la tranche de 50.001 à 100.000 fr. Il sera donc dû :

Sur (40.000 — 10.000) = 30.000 à 7,20 %	2.160 fr.
Sur (50.000 — 30.000) = 20.000 à 11,60 %	2.320 fr.
	4.480 fr.

Enfin, la même personne meurt le 20 avril 1942 en laissant à son fils unique un actif net de 300.000 fr.

Pour liquider les droits sur la déclaration de succession, on achèvera d'épuiser la tranche de 50.001 à 100.000 fr., on épuisera

la tranche de 100.001 à 250.000 fr. et l'on entamera la tranche de 250.001 à 500.000 fr. (1), il sera donc dû :

Sur (100.000 — 20.000) = 80.000 à 11,60 %	9.280 fr.
Sur 150.000 à 15,40 %	23.100 fr.
Sur (300.000 — 230.000) = 70.000 à 19,80 %	13.860 fr.
	46.240 fr.

Le système de rappel des donations antérieures a donc un champ d'application beaucoup plus vaste que celui qui était admis en matière de rapport sous l'empire de la législation antérieure à la loi du 14 mars 1942 puisqu'il consacre une sorte de rapport dans le cas où l'héritier unique a déjà reçu du défunt des libéralités entre vifs.

Ce système s'adapte donc particulièrement bien au mécanisme du rapport proprement dit, ainsi que nous allons le montrer dans un exemple où le rapport fait par l'un des cohéritiers s'impute entièrement sur sa part héréditaire.

Une personne décède en laissant pour lui succéder deux enfants dont l'un a été gratifié d'une donation en avancement d'hoirie de 100.000 fr. L'actif net laissé au décès s'élève à 500.000 fr.

Pour liquider les droits, il faut ajouter à l'actif net laissé au décès	500.000 fr.
Le montant du rapport	100.000 fr.

Total 600.000 fr.

Dont 1/2 pour chaque enfant, 300.000 fr.

Pour l'enfant non doté, il n'y aura aucun changement par rapport à la législation antérieure.

Il devra payer les droits sur 300.000 fr. au tarif progressif depuis la première tranche de 0 à 5.000 fr. taxée à 1,40 % jusqu'à la tranche de 250.001 à 500.000 fr. taxée à 12,10 %, cela donne :

Sur 5.000 à 1,40 %	70 fr.
Sur 5.000 à 2 %	100 fr.
Sur 40.000 à 4 %	1.600 fr.
Sur 50.000 à 6,60 %	3.300 fr.
Sur 150.000 à 8,80 %	13.200 fr.
Sur 50.000 à 12,10 %	6.050 fr.
	24.320 fr.

(1) Le même mode de liquidation s'appliquerait si ces donations déjà taxées avaient été soumises antérieurement à la loi du 14 mars 1942 aux droits simplement proportionnels prévus par la législation alors en vigueur.

Quant à l'enfant doté, sa situation sera sérieusement changée. Sous la législation nouvelle sans doute, comme sous l'empire de la législation ancienne, il ne devra payer les droits que sur sa part (300.000 fr.) déduction faite de son rapport (100.000), c'est-à-dire pour $(300.000 - 100.000) = 200.000$ fr. Mais alors qu'antérieurement à la loi du 14 mars 1942, ces 200.000 fr. auraient été taxés dans les plus basses tranches du tarif, depuis la loi du 14 mars 1942, ces 200.000 fr. doivent être taxés dans les tranches les plus élevées, ce qui donne :

<i>Taxation sous le régime antérieur à la loi du 14 mars 1942.</i>		<i>Taxation depuis la mise en vigueur de la loi du 14 mars 1942.</i>	
Sur 5.000 fr. à 1,40 %	70	Sur 150.000 à 8,80 %	13.200
Sur 5.000 fr. à 2 %	100	Sur 50.000 à 12,80 %	6.050
Sur 40.000 fr. à 4 %	1.600		
Sur 50.000 francs à 6,50 %	3.300		
Sur 100.000 francs à 8,80 %	8.800		
Total	13.870	Total	19.250

Différence en plus de 5.380 fr. sous le nouveau régime.

Si le régime nouveau instauré par la loi du 14 mars 1942 atténue considérablement l'exonération qui était admise sous l'empire de la législation antérieure en matière de rapports, il laisse cependant subsister les règles applicables en cas d'imputation des rapports sur les parts attribués aux héritiers autres que celui tenu d'effectuer le rapport.

C'est ce qui apparaît dans l'exemple suivant :

Une personne décède en laissant pour lui succéder deux enfants dont l'un a été gratifié d'une donation en avancement d'hoirie de 400.000 fr. L'actif net au décès s'élève à 200.000 fr.

Pour liquider les droits, il faut ajouter à l'actif net laissé au décès 200.000 fr.

Le montant du rapport 400.000 fr.

Total 600.000 fr.

Dont 1/2 pour chaque enfant, 300.000 fr.

Comme la valeur déjà soumise au droit de mutation à titre gratuit entre vifs s'élève à 400.000 fr., les droits de mutation par décès ne peuvent se calculer que sur l'actif net laissé au décès,

soit sur 200.000 fr. Par conséquent il ne sera rien dû pour la partie du rapport dévolue à l'enfant doté (300.000 fr.) et pour la différence entre la totalité du rapport déjà taxé (400.000) et cette partie du rapport dévolue à l'enfant doté (300.000), soit (400.000 — 300.000) = 100.000 fr. sur la part héréditaire de l'enfant non doté ; les 200.000 fr. taxables seront ainsi taxés dans la part de l'enfant non doté dans les tranches supérieures à 100.000 fr., et il sera dû :

Sur 150.000 fr. à 8,80 %	13.200 fr.
Sur 50.000 fr. à 12,10 %	6.050 fr.
	19.250 fr.

En définitive, les modifications apportées par la loi du 14 mars 1942 concernant surtout le mode de calcul des droits sans déroger à la règle *non bis in idem* en vertu de laquelle les biens ou valeurs soumis à un droit de mutation, les droits de mutation entre vifs à titre gratuit ne peuvent être assujettis à un second droit de mutation, le droit de mutation par décès lorsqu'ils sont rapportés à la masse héréditaire pour déterminer la part héréditaire revenant à chaque héritier.

SECTION II

EXONÉRATIONS RÉSULTANT DE L'APPLICATION DE CERTAINES RÈGLES DE DROIT CIVIL

(*Conventions de mariage, Jeu des conditions*).

Certaines conventions sont exonérées des droits d'enregistrement par application des règles du Droit civil auxquelles elles sont étroitement liées.

« Il n'est pas une seule question fiscale, en effet », enseignait Demante, « qui ne suppose au préalable une question d'ordre purement civil, car, si la loi fiscale fixe le tarif de l'impôt et en règle la liquidation, le Droit Civil en détermine l'exigibilité. » (1)

C'est ainsi que les conventions matrimoniales fixant les droits des époux dans la communauté ne sont pas assujetties au droit de mutation par décès, lors de la dissolution de cette communauté, parce que le Droit civil ne leur reconnaît pas le caractère de libéralité.

En vertu d'autres principes appliqués par l'Administration, un droit de mutation par décès ne peut être perçu lorsqu'un premier droit de même nature a été exigé pour la même transmission, ou bien encore lorsque la transmission n'est qu'apparente.

En matière de condition, par exemple, le Droit civil ne recon-

(1) DEMANTE : *Traité des principes de l'Enregistrement*, 4^e édition, 1, n° 3.

naît qu'une seule mutation, qui ne donne par conséquent ouverture qu'à un seul droit.

S'agit-il de condition suspensive, tant que celle-ci n'est pas réalisée, aucun droit n'est exigible.

S'agit-il de condition résolutoire, un bien qui a déjà payé l'impôt ne le paiera pas une deuxième fois lors de la réalisation de la condition.

Ces diverses applications du droit civil feront l'objet de deux paragraphes : 1^o Les conventions de mariage ; 2^o Le jeu des conditions.

§ I. — Conventions de mariage

Les conventions matrimoniales peuvent varier au gré des futurs époux, à la condition de ne pas être contraires aux bonnes mœurs (article 1387 du Code civil), de ne pas déroger aux droits résultant de la puissance maritale et paternelle (article 1388 du Code civil) et de ne pas changer l'ordre légal des successions (article 1389 du même Code).

Ces clauses, qui constituent le plus souvent un avantage au profit de l'un ou l'autre des époux, ne sont pas assimilées pour cela à des libéralités ; en conséquence, elles ne donnent ouverture à aucun droit de mutation par décès.

Elles sont considérées, en effet, au décès du prémourant des époux, comme étant la réalisation d'un contrat aléatoire, d'après lequel le conjoint survivant est censé avoir la propriété des biens depuis le début du mariage.

Les conventions matrimoniales peuvent se diviser en deux catégories : 1^o Les clauses modifiant les effets du partage de la communauté ; 2^o Les clauses modifiant la composition de la communauté.

I. — CLAUSES MODIFIANT LES EFFETS DU PARTAGE DE LA COMMUNAUTÉ.

La communauté en principe, se partage par moitié, mais aux termes de l'article 1520 du Code civil, les époux peuvent déroger au partage légal, soit en stipulant que l'époux survivant prélèvera, avant tout partage, une certaine somme, soit en donnant à l'époux survivant une somme supérieure à la moitié de la communauté ou même la totalité de la communauté, soit en ne lui donnant qu'une somme fixe pour tous droits dans la communauté, d'où les clauses possibles suivantes : A) Le préciput de l'époux survivant ; B) Le partage inégal ; C) Le forfait de communauté.

Il convient d'examiner successivement ces trois clauses, en ce qui concerne la perception du droit de mutation par décès.

A) *Préciput de l'époux survivant :*

Le préciput conventionnel est, d'après Aubry et Rau, la clause par laquelle les futurs époux conviennent que le survivant d'entre eux ou que l'un d'eux, en cas de survie, sera autorisé à prélever sur la masse commune, avant tout partage, soit une certaine somme, soit une certaine quantité d'objets mobiliers ou immobiliers, soit enfin certains meubles ou immeubles spécialement désignés (article 1515 du Code civil).

Bien qu'il constitue un véritable avantage au profit de l'époux appelé à en bénéficier, le préciput n'est pas considéré comme une libéralité. Il ne peut donc donner lieu à la perception d'un droit de mutation lorsqu'il se réalise au profit de l'un des époux.

Mais l'Administration décide, et il a été jugé à diverses reprises, que cette règle souffre exception et que la clause de préciput dégénère en une donation à cause de mort passible, lors de l'événement, du droit de mutation par décès, soit dans le cas où le préciput grève les biens propres du prémourant des époux ou doit s'exercer concurremment sur la communauté et sur les biens personnels des conjoints. (Cass. 15 février 1832, Inst. 1401-4 et 1425-6, J. N. 7.660), soit lorsqu'il est stipulé que la femme pourra se prévaloir de son préciput, même en renonçant à la communauté (Inst. 1256-4, n^{os} 3 et 4, Délib. 9 juillet 1827, J. Enreg. 8780).

B) *Partage inégal :*

Aux termes de l'article 1520 du Code civil, « les époux peuvent déroger au partage égal établi par la loi, soit, en ne donnant à l'époux survivant ou à ses héritiers dans la communauté qu'une part moindre que la moitié, soit en ne donnant qu'une somme fixe pour tout droit de communauté, soit en stipulant que la communauté entière, en certains cas, appartiendra à l'époux survivant, ou à l'un d'eux seulement ». En droit civil, l'attribution ainsi faite à l'un des époux d'une part supérieure à la moitié de la communauté est le résultat d'une convention de mariage ; elle est donc exclusive de toute libéralité.

Au début du xix^e siècle, l'Administration avait cependant soutenu et fait admettre par la Cour de cassation (Cass. 19 août 1806, J. de l'Enreg. 2406 ; 26 mai 1807, J. de l'Enreg. 2625), que l'attribution à l'un des époux d'une part supérieure à la moitié de communauté constituait un gain de survie soumis au droit de mutation par décès. Mais, à la suite d'un arrêt Tribord (Cass. 6 mars 1822, S. 22.1.406, J. des Not. 4097), qui opéra un revirement dans la jurisprudence de la Cour suprême, l'Administration n'a pas maintenu sa manière de voir. Par une décision du

ministère des Finances du 9 mai 1823 (Inst. 1.113), elle a reconnu le principe d'après lequel l'attribution à l'un des époux d'une part supérieure à la moitié de la communauté étant le résultat d'une convention de mariage, exclusive de toute libéralité, n'avait pas à être soumise au droit de mutation par décès.

Mais, dans l'application de ce principe, l'Administration ne tarda pas à chercher l'établissement d'une nuance. En effet, elle soutint et fit admettre par de nombreux arrêts (Cass. 21 mars 1860, S. 60.1.1000, J. de l'Enreg. 17.109, J. des Not. 16.810; — Cass. 15 janvier 1872, S. 72.1.35, J. des Not. 20.321; — Cass. 5 juillet 1876, S. 12.1.230, J. de l'Enreg. 21.490; — Cass. 9 août 1881, S. 82.1.382, J. de l'Enreg. 21.701, J. des Not. 22.615; — Cass. 7 décembre 1886, S. 88.1.881, J. de l'Enreg. 22.771, J. des Not. 23.834; — Cass. 18 janvier 1888, S. 90.1.178, J. de l'Enreg. 22.969, J. des Not. 24.005), que l'attribution d'une part supérieure à la moitié de communauté n'était le résultat d'une convention de mariage que dans la mesure où elle se limitait aux acquêts, et qu'il y avait libéralité, passible du droit de mutation par décès, lorsqu'elle avait pour effet de transmettre au conjoint survivant des biens entrés du chef du défunt dans la communauté.

Dans l'affaire Grégoire, cette manière de voir qui avait été adoptée par la Chambre civile (Cass. 7 décembre 1886), conformément à une jurisprudence qui paraissant bien établie ne fut pas suivie par le Tribunal de renvoi, (Dunkerque 28 juillet 1887). Aussi, la Cour de cassation eût-elle à se prononcer en Chambres réunies et, par un arrêt du 19 décembre 1890, revenant sur sa jurisprudence antérieure, elle décida que la clause d'un contrat de mariage qui attribue à l'époux survivant l'usufruit de la part du prémourant dans les biens de la communauté, alors même, que ces biens comprendraient des apports ou capitaux tombés dans la communauté du chef de l'époux prédécédé constitue une convention de mariage; en conséquence, l'attribution faite en vertu de cette clause n'a pas à être soumise au droit de mutation par décès (Cass. Ch. réunies 19 décembre 1890, S. 91.1.129, Ol. 91.1.147, J. de l'Enreg. 23.506, Rép. gén. 7.526, J. des Not. 24.633, Inst. 2811, § I).

La solution de cet arrêt des Chambres réunies du 19 décembre 1890 a été prise pour règle de perception et l'Administration n'a plus contesté désormais que l'époux survivant ne doit aucun droit de mutation par décès sur l'avantage à lui procuré par l'effet d'une clause de partage inégal de communauté. (Sol. 25 janvier 1892, Rép. gén. 7794, D. P. 92.5.281, Besson, traité pratique de l'impôt progressif des successions, p. 66).

C) *Forfait de communauté :*

Cette convention a reçu la dénomination : « forfait de communauté », parce que, suivant l'expression de l'article 1522 du Code civil, elle oblige l'un des époux ou ses héritiers à payer à l'autre ou à ses héritiers, la somme convenue, que la communauté soit bonne ou mauvaise, suffisante ou non, pour acquitter cette somme.

Cette clause, conclue en faveur de la femme, lui confère non un droit héréditaire, mais un simple droit de créance ; elle ne saurait, lorsqu'elle se réalise, déterminer un droit de mutation par décès.

Par contre, les héritiers du mari, retenant la propriété de l'entière communauté, doivent l'impôt de succession sur l'ensemble des valeurs dont elle se compose (Cass. civ. 17 janvier 1854, Instruction 2010.7), sauf à en déduire la somme fixe revenant à la femme à titre de forfait, conformément aux prescriptions de la loi du 25 février 1901 et aux conditions fixées par cette loi.

II. — CLAUSES MODIFIANT LA COMPOSITION DE LA COMMUNAUTÉ.

Ces clauses, qu'on nomme également « extensives de la communauté » sont de deux sortes : A) La communauté universelle ; B) La clause d'ameublement.

A) *Communauté universelle :*

D'après l'article 1526 du Code civil « les époux peuvent établir une communauté universelle de leurs biens tant meubles qu'immeubles, présents et à venir, ou de tous leurs biens présents seulement, ou de tous leurs biens à venir seulement ».

Cette stipulation est traitée par la loi comme une convention de mariage, elle ne donne en conséquence ouverture à aucun droit de mutation par décès.

En effet, de l'avis unanime, cette clause ne peut être considérée comme une libéralité en faveur de l'époux qui apporte le moins, alors même que, par l'effet du partage, celui-ci retirerait une part égale à celle de l'époux qui a fait un apport plus fort.

L'Administration a statué dans ce sens, en décidant que lorsqu'il y a stipulation de communauté universelle, les biens qui ont été apportés par l'époux prémourant, et que le survivant recueille, ne sont pas soumis au droit de mutation par décès.

B) *Clause d'ameublement.*

L'ameublement est une convention par laquelle les époux ou l'un d'eux font entrer en communauté tout ou partie de leurs immeubles présents ou futurs.

A la dissolution de la communauté modifiée par une clause d'ameublement, deux hypothèses peuvent se produire : l'immeuble ameubli peut faire retour à l'époux qui a fait l'ameublement, ou il peut passer au lot de l'autre époux. Dans le premier cas, aucun droit ne saurait être perçu, puisqu'il ne s'opère aucune mutation ; mais dans le deuxième, la question s'est posée de savoir s'il y avait mutation donnant ouverture à un droit.

L'Administration s'est d'abord prononcée par l'affirmative en invoquant l'article 4 de la loi du 22 frimaire an VII, d'après lequel aucun immeuble ne peut passer d'une main dans une autre, sans supporter un droit de mutation.

Cette doctrine, déjà repoussée par un arrêt de 1831, a été abandonnée par l'Administration après de longues hésitations, mais d'une manière définitive (D. P. F. 23 décembre 1863, article 2, Instruction 2307).

Pour sauvegarder les droits du Trésor, l'Administration a soutenu que telle ou telle convention de mariage ne constituait qu'une libéralité permettant à l'un des époux de transmettre sa fortune à son conjoint, sans payer aucun droit de mutation.

Elle a sans doute perdu de vue que le législateur a voulu, dans un intérêt supérieur, favoriser les associations conjugales et que, dans ce but, il a autorisé sous le nom de « conventions de mariage » des dispositions aléatoires qui, en définitive, sont parfois susceptibles, lors de la dissolution de la communauté, de procurer des avantages incontestables à l'un des époux.

Ainsi, par une fiction de la loi, et à raison de la faveur que méritent les associations conjugales, les diverses stipulations précitées et toutes autres faites conformément aux prévisions de l'article 1527 du Code civil, constituent des conventions de mariage et entre associés, auxquelles on ne peut appliquer les règles fiscales qui régissent les autres sociétés.

Remarque.

1° Il est nécessaire de remarquer, toutefois, qu'il ne saurait y avoir exemption de droits, soit sur le contrat de mariage, soit à la dissolution de la communauté conjugale, si en adoptant le régime qui paraît favoriser l'un des époux, ceux-ci ont eu effectivement pour but de réaliser une libéralité à son profit. Il convient alors de rechercher si les parties ont eu l'intention de faire, non pas un contrat de mariage sérieux, mais une donation déguisée.

2° Si les conventions de mariage ne sont pas considérées comme des libéralités, il a paru cependant nécessaire d'apporter une limitation à cette règle en faveur des enfants issus d'un premier lit

et que des libéralités excessives, au moment du remariage de leur père ou mère pourraient désavantager.

Aux termes de l'article 1527 du Code civil, en effet, « dans le cas où il y aurait des enfants d'un précédent mariage, toute convention qui tendrait dans ses effets à donner à l'un des époux au delà de la portion réglée par l'article 1098 au titre des donations entre vifs et des testaments, sera sans effet pour tout l'excédent de cette portion... ».

§ II. — Jeux des conditions

Les principes du Droit civil déterminent, en règle générale, l'influence que les conditions exercent sur l'impôt auquel donnent ouverture les conventions qu'elles affectent. Il est donc essentiel pour la perception, de distinguer la véritable nature de la condition apposée, afin d'en apprécier les effets.

Il existe deux sortes de conditions, les conditions suspensives et les conditions résolutoires.

La non exigibilité du droit sur les conventions soumises à des conditions suspensives est incontestable. Il est impossible, en effet, de percevoir un droit tant que l'événement prévu n'est pas arrivé, car le lien de droit qui se forme ne constitue pas une véritable transmission.

Inversement, une convention sous condition résolutoire, est immédiatement translatrice de propriété et, à ce titre, passible du droit de mutation par décès ; par contre, la réalisation de la condition ne rend exigible aucun droit nouveau.

Mais des difficultés peuvent se présenter du fait qu'un même contrat peut être soumis à la fois à une condition suspensive et à une condition résolutoire, d'où trois distinctions sont possibles : 1° Les conditions résolutoires ; 2° Les conditions suspensives ; 3° La double condition suspensive et résolutoire.

A ces trois divisions correspondent approximativement les trois applications suivantes : 1° Le retour conventionnel ; 2° Les usufruits successifs ; 3° Le double legs conditionnel.

I. — *Le retour conventionnel.*

Le retour conventionnel est une clause par laquelle le donateur stipule que les biens qu'il a donnés lui reviendront, soit au cas de prédécès du donataire seul, soit au cas de prédécès du donataire et de ses enfants.

Le Code civil a prévu et réglé la stipulation du droit de retour (article 951-952). Il s'agit là d'une condition résolutoire. En conséquence, lorsque le donateur reprend ses biens, c'est par l'éner-

gie de la condition, *jure suo*, en vertu d'une cause ancienne et inhérente au contrat (1).

« Le décès — disent Championnière et Rigaud — n'est pas la cause, mais seulement l'occasion du retour ; c'est l'accomplissement d'une condition résolutoire. La rentrée du donateur dans sa propriété a pour cause la stipulation même du contrat primitif et dès lors, n'est passible d'aucune perception » (2).

En cette matière, il est de principe constant, qu'on ne doit percevoir aucun impôt pour les rentrées en possession qui ont lieu au profit du donateur, en vertu du retrait expressément réservé dans l'acte de donation (D.M.F. 29 décembre 1807. Instruction 366 18 Dél. 25 juin 1822, J. N. 6.160).

A l'appui de cette décision, l'Instruction générale du 22 février 1808, n° 366, paragraphe 18, expose les principes suivants :

« On a élevé des doutes sur la question de savoir s'il est dû un droit de mutation sur la rentrée en possession des biens donnés, opérée depuis la publication du Code Napoléon, au profit des donateurs par le prédécès des donataires, en vertu du retour légal ou conventionnel.

« L'abolition des lois romaines, ordonnances et coutumes ayant été prononcée, la difficulté dont il s'agit doit se résoudre d'après les principes que le Code Napoléon établit.

« L'article 951 du Code laisse à tout donateur la faculté de stipuler le droit de retour sur les objets donnés, soit pour le cas du prédécès du donataire seul, soit pour le cas de prédécès du donataire et de ses descendants, mais ce droit ne peut être stipulé qu'au profit du donateur seul.

« Lorsque cette clause est formellement exprimée dans la donation, le donateur rentre dans le bien donné par une suite nécessaire de la première convention ; ce retour à la propriété est un des cas prévus par l'acte primitif qui a payé ce qui lui était dû, pour tous les effets qu'il devait produire et aucun droit nouveau n'est exigible.

« Le ministre des Finances a reconnu que ces principes sont conformes à ceux du Code Napoléon et a décidé, le 29 décembre 1807, « qu'il y a lieu de percevoir le droit réglé pour les mutations par décès sur les rentrées en possession par les ascendants dans les biens par eux donnés, opérées par le prédécès de leurs enfants ou descendants, depuis la promulgation du Code, et qu'on ne doit exiger aucun droit pour celles qui auront lieu au

(1) DEMANTE : *Principes de l'Enregistrement*, t. 2, n° 589.

(2) CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD : *Traité des droits d'Enregistrement, de Timbre et d'Hypothèques*, 1851, t. 3, n° 2492.

profit de tout donateur, en vertu du retrait expressément réservé dans l'acte de donation. »

L'exemption du droit de mutation a lieu alors même que le donateur au profit duquel s'effectue le retour, est héritier du donataire. Cette circonstance, en effet, reste sans influence sur les effets du contrat de donation. Sans doute, dans cette hypothèse, le donateur est pourvu d'un double titre pour recueillir les biens ; mais celui qui provient de la clause du contrat originaire domine celui qui résulte de la loi des hérédités, au point que ce dernier ne peut avoir d'effet que si l'autre fait défaut. Par conséquent, il n'y a aucun droit de transmission à payer au Trésor, tant que l'Administration ne prouvera pas que le donateur, ayant renoncé à la condition résolutoire, recueille les biens en qualité d'héritier.

Au contraire, lorsque c'est en vertu du retour légal, que l'ascendant donateur retrouve les biens par lui donnés, ceux-ci doivent être compris dans la déclaration de succession et l'ascendant doit, comme tout héritier, payer un droit de mutation par décès parce que le retour légal s'opère à titre successif.

II. — USUFRUITS SUCCESSIFS.

Le legs d'un usufruit réversible au décès du premier légataire sur la tête d'un second, contient deux libéralités successives, l'une actuelle et directe au profit du premier institué, l'autre subordonnée à la condition suspensive de la survie du second bénéficiaire (1).

Le premier usufruit, c'est-à-dire celui qui a une existence actuelle au jour de la mutation d'où résulte le démembrement, est seul à considérer, pour l'exigibilité et la liquidation de l'impôt dû à la mort du testateur. Quant aux usufruits secondaires subordonnés à la survie des appelés, le droit de succession qui leur est applicable reste en suspens, aussi longtemps qu'ils ne sont pas ouverts. C'est seulement au fur et à mesure de l'accomplissement de cette condition de survie, que les usufruits, d'éventuels qu'ils étaient à l'origine, deviennent actuels et passibles à ce titre du droit de mutation par décès (2).

Au moment du décès du premier usufruitier, le nouveau titulaire de l'usufruit doit acquitter dans les six mois du décès les droits de mutation par décès exigibles au tarif en vigueur au décès du testateur, d'après son degré de parenté avec celui-ci (Caen 27 février 1928, R. E. 8881), sur la valeur des biens au jour

(1) AUBRY et RAU, 5^e édition, t. II, page 665.

(2) E. BESSON : *Traité pratique de l'impôt progressif des successions*, p. 225.

du décès du premier usufruitier déterminée conformément à la loi en vigueur au décès du testateur. La valeur fiscale du second usufruit est déterminée d'après l'âge du nouveau bénéficiaire au jour du décès du premier usufruitier.

Le legs d'usufruit conjoint se complique d'une clause d'accroissement lorsque le testateur déclare que cet usufruit restera en entier au survivant des colégataires. A la différence du legs d'usufruit successif dans lequel la disposition en faveur du second légataire est purement éventuelle, le legs conjoint confère aux colégataires un droit actuel et irrévocable qui rend l'impôt immédiatement exigible sur la totalité de l'usufruit, en tenant compte de l'âge de chacun des usufruitiers. Aussi le décès de l'un des colégataires n'opère-t-il pas une nouvelle mutation : les survivants sont réputés tenir leur droit entier du testateur directement et *ab initio*. Le bénéficiaire ne doit pas un nouveau droit de mutation. Il n'est tenu que d'un droit complémentaire dans le cas où il serait parent du testateur à un degré plus éloigné que le légataire prédécédé ou moins âgé au moment de la constitution de l'usufruit conjoint que le colégataire décédé (Cass. civ. 13 juin 1917, R. E. 6682, J. E. 30194) (Maguéro T. A. usufruit et nue propriété, 3^e édit., n^o 24) (1).

III. — DOUBLE LEGS CONDITIONNEL.

Les hypothèses de legs doublement conditionnel sont très délicates ; dans la pratique, ce genre de legs est employé pour tourner la prohibition des substitutions résultant de l'article 896 du Code civil.

Mais, tandis qu'en matière de substitution il y a lieu de payer deux fois les droits, en matière de double legs conditionnel, on ne paie qu'une seule fois, puisqu'il n'y a qu'une seule mutation.

En effet, en ce qui concerne les substitutions la deuxième transmission des biens substitués est distincte de celle qui s'était opérée du disposant au grevé ; par conséquent, elle donne ouverture à un droit de mutation indépendant de celui que le grevé a acquitté lors de la donation ou lors du décès.

En fait, il est dû deux droits distincts en cas de substitution. L'administration a d'abord soutenu que deux droits devaient également être perçus en cas de double legs conditionnel, puisque celui-ci n'est au fond, qu'un genre de substitution.

(1) Dans le cas d'usufruit successif, l'usufruit éventuel venant à s'ouvrir, le nu propriétaire a droit à la restitution d'une somme égale à ce qu'il aurait payé en moins si le droit acquitté par lui avait été calculé d'après l'âge de l'usufruitier éventuel (V. loi 25 février 1901, art. 13 ; loi du 18 janvier 1912 et sol. 18 août 1922, Inst. 3755, § 17, R. E. 7711).

Exemples : « J'institue X légataire universel; s'il meurt sans enfant, je veux qu'il soit réputé n'avoir recueilli qu'en usufruit sur sa tête la succession, et, dans le même cas, je lègue la propriété de cette succession sous condition suspensive à Z. » « Je lègue mes biens à X; s'il meurt sans enfant les biens reviendront à Z ou à un établissement public. »

La jurisprudence a reconnu la validité de principe de ces clauses et décidé que dans ces hypothèses on ne rencontre pas l'ordre successif qui caractérise essentiellement la substitution prohibée (Cass. req. 10 janvier 1922, S. 1922.1.206, R. E. 7.644).

La double libéralité conditionnelle consiste dans le fait de gratifier deux personnes sous une condition inverse : si tel événement arrive, l'une des libéralités disparaît laissant subsister l'autre libéralité; si, au contraire, la condition ne se réalise pas, la première libéralité continue d'exister mais la seconde ne naît même pas. Par l'effet rétroactif de la condition il n'y a jamais qu'une seule libéralité; or pour qu'il y ait substitution prohibée il faut deux libéralités successives (1).

En présence de clauses du genre de celles ci-dessus indiquées, la Régie a soutenu que le décès du testateur était générateur des droits de mutation par décès, lesquels pouvaient être réclamés immédiatement, soit au premier légataire, soit à l'héritier naturel pour deux raisons :

La première c'est qu'ils sont propriétaires sous condition résolutoire, car à la condition qui suspend le droit du second légataire correspond une condition résolutoire inverse qui affecte le premier legs. Le droit de mutation par décès peut donc par application des principes généraux être réclamé immédiatement au premier légataire ou à l'héritier naturel.

La seconde raison c'est que d'après un principe incontesté en matière de dévolution héréditaire la propriété ne peut demeurer en suspens. Aussitôt après ce décès la propriété de l'hérité se fixe sur la tête de quelqu'un légataire ou héritier naturel. A eux donc peut être réclamé le droit de mutation par décès (2).

A plusieurs reprises la Cour de cassation a donné tort à la Régie (3) parce que dans un double legs conditionnel alternatif il n'existe pas nécessairement, à côté des légataires sous condition

(1) *Traité pratique de Droit civil français*, par PLANIOL et RIPERT, tome V, avec le concours de A. TRASBOT, n° 288.

(2) PILON : *Principes et techniques des droits d'enregistrement*, page 166.

(3) Cass. civ. 22 mai 1909, S. 1911.1.409, note de M. Wahl ; Cass. req. 12 mai 1919, S. 1922.1.38.

suspensive, un légataire ou un héritier sous condition résolutoire à qui la Régie puisse s'adresser *pendente conditione* (1).

Bien que cette conclusion logique se heurte au principe contesté d'après lequel la propriété ou l'un de ses éléments ne saurait demeurer en suspens, nous admettons, comme l'a indiqué M. Wahl dans la note sous arrêt Cass. civ. 22 mai 1909, S. 1911. 1.109, que les biens d'une hérédité peuvent appartenir à certaines personnes sous une condition suspensive et à d'autres sous la condition suspensive inverse : qu'aucun droit de mutation ne pourra être exigé tant que l'événement visé par le testateur ne se sera pas produit et que suivant que la condition suspensive se réalisera au profit de l'un ou de l'autre des successeurs éventuellement désignés l'un ou l'autre paiera le droit de mutation (*contra* : M. Pilon *opus* précité, n° 302).

Les cas d'espèce ayant fait l'objet de deux arrêts de la Cour de cassation (22 mai 1909 et 12 mai 1919) se rencontrent rarement dans la pratique. Le plus souvent les doubles legs conditionnels alternatifs ont des analogies avec les substitutions (à cette seule réserve près qu'ils ne sont validés que si le second légataire est conçu au moment du décès du testateur) et s'analysent en deux legs conditionnels : un legs sous condition résolutoire et un legs sous condition suspensive, ce qui permet à la Régie de réclamer les droits de mutation par décès au premier légataire ou à l'héritier naturel, mais il n'est dû qu'un droit puisqu'en matière de double legs conditionnel il n'y a qu'une mutation. Le droit dû par le légataire ou l'héritier sous condition suspensive reste en suspens *pendente conditione*. L'accomplissement de la condition a un effet rétroactif qui, en matière de legs, remonte au jour du décès du testateur. Par suite, c'est d'après le tarif en vigueur au décès du testateur que doit être liquidé le droit exigible, mais la valeur sur laquelle l'impôt est assis est celle qui existe au moment de la réalisation de la condition suspensive (2).

(1) Le double principe d'après lequel les mutations sous condition suspensive ne sont soumis à l'impôt qu'après la réalisation de la condition tandis qu'au contraire les mutations sous condition résolutoire y sont sujettes immédiatement est constant (Cass. req. 20 mars 1905, S. 1906.1.197).

(2) Lorsqu'à l'avènement de la condition les droits perçus ne peuvent être restitués en exécution de la loi du 18 janvier 1912, l'Administration admet l'imputation des droits dont la cause d'exigibilité a cessé d'exister sur ceux dus par le légataire qui bénéficie de la réalisation de la condition. L'imputation s'opère non seulement sur les droits acquittés lors de la déclaration de la succession du testateur, mais encore sur ceux qui ont été payés sur les mutations successives survenues *pendente conditione* à la suite des décès du légataire sous condition résolutoire et de ses ayants droit. Elle est autorisée notamment lorsque les droits perçus sur le legs résolu se trouvent atteints par la prescription. MAGUÉRO, T. A., Successions, n° 655.

CHAPITRE V

RÉPERCUSSIONS DES EXONÉRATIONS FISCALES SUR LA CONTRIBUTION AU PAIEMENT DES DROITS DE MUTATION PAR DÉCÈS

Les exonérations fiscales n'ont été analysées dans les précédents chapitres que pour déterminer comment il fallait les appliquer dans la liquidation des droits de mutation par décès, à verser au Trésor. Elles n'ont donc été envisagées que sous l'angle de l'obligation au paiement de l'impôt. Notre étude serait ainsi incomplète, si elle n'était pas prolongée par la recherche des règles de la contribution au paiement de l'impôt.

En d'autres termes, après avoir exposé comment le calcul des droits est susceptible d'être modifié, par les exonérations fiscales, il convient de se demander à qui, en définitive, bénéficieront ces exonérations fiscales, lorsque les droits de mutation par décès pour une même succession seront à payer par plusieurs ayants droit.

En effet, la contribution au paiement des droits de mutation par décès a pour objet de déterminer la fraction des droits exigibles qui devra incomber, dans leurs rapports entre eux, à chacun des ayants droit à la succession.

Pour faire cette répartition, on doit se demander si le bénéfice des exonérations fiscales doit profiter à tous les ayants droit, ou seulement à quelques-uns d'entre eux, que seuls le législateur aurait voulu favoriser.

Dans certains cas, la solution de ce problème ne soulève pas de sérieuses difficultés ; dans d'autres cas, au contraire, elle est plus délicate et comporte des nuances qu'on ne pourra pleinement saisir qu'après avoir dégagé les principes applicables en la matière.

Ces principes généraux supposent une distinction des exonérations fiscales en trois catégories : les exonérations qui profitent sans aucun doute à toute la succession, et que nous appellerons les exonérations collectives ; les exonérations qui, sans aucun doute, ne profitent exclusivement qu'à certains ayants droit, ou

exonérations personnelles ; enfin, les exonérations mixtes, pour lesquelles il peut y avoir hésitation de savoir si elles doivent profiter à toute la succession ou seulement à certains ayants droit.

Par suite, nous chercherons successivement à expliquer la distinction entre les exonérations collectives, les exonérations personnelles et les exonérations mixtes, à motiver les solutions à proposer dans les cas d'exonérations mixtes, à établir une formule de contribution au paiement, en cas de pluralité de causes d'exonérations dans une même succession.

Ce chapitre comportera donc trois sections :

SECTION I. — *Distinction des exonérations collectives, des exonérations personnelles et des exonérations mixtes.*

SECTION II. — *Solutions à proposer dans les cas d'exonérations mixtes.*

SECTION III. — *Formule de la contribution au paiement en cas de pluralité de causes d'exonérations dans la même succession.*

SECTION I

DISTINCTION DES EXONÉRATIONS COLLECTIVES DES EXONÉRATIONS PERSONNELLES ET DES EXONÉRATIONS MIXTES

Pour mieux expliquer notre distinction des exonérations fiscales en matière de droits de mutation par décès, en exonérations collectives, exonérations personnelles et exonérations mixtes, il nous semble utile de faire un rapprochement entre le Droit fiscal et le Droit pénal, qui connaît une distinction analogue, dans ses principes, avec l'influence des circonstances aggravantes et des excuses en matière de complicité, pour l'application des peines. En effet, les circonstances aggravantes et les excuses en matière de complicité, pour l'application des peines, peuvent être réelles, personnelles ou mixtes (1).

Les circonstances aggravantes et les excuses réelles sont celles qui se rattachent aux éléments matériels de l'infraction, par exemple les circonstances aggravantes de nuit ou d'escalade pour le vol, ou l'excuse de provocation pour le meurtre, les coups et blessures. Modifiant la gravité objective de l'infraction, elles produisent leurs effets non seulement à l'égard de l'auteur principal, mais aussi à l'égard des complices.

(1) Cf. DONNEDIEU DE VABRES : *Traité élémentaire de Droit criminel*, n° 437.

Par une construction analogue, les causes d'exonérations collectives sont celles qui tiennent à la nature de la succession ou à la qualité du défunt. Le type le plus caractéristique en était l'exonération prévue par l'article 408 du Code de l'Enregistrement (régime de la loi du 31 décembre 1936), qui prévoyait une déduction de l'actif global net de 10 % par enfant en sus du deuxième. Cette déduction opérant une réduction de la masse imposable avant le calcul des parts taxables profitait, en effet, à tous les ayants droit, en permettant de liquider les droits dus par chacun d'eux sur une part fictive, inférieure à la part qui devait lui échoir effectivement.

Les circonstances aggravantes et les excuses personnelles sont celles qui résident uniquement dans la personne de l'agent, par exemple la qualité de récidive ou l'excuse de minorité. Elles ne produisent leurs effets qu'à l'égard du participant en la personne de qui elles se sont constituées.

Par une construction analogue, les causes d'exonérations fiscales personnelles sont celles qui tiennent exclusivement à la qualité du successible. Le type le plus caractéristique en serait l'exonération prévue par l'article 410 du Code de l'Enregistrement, qui accorde en faveur des héritiers, ayant au moins trois enfants, une diminution des droits pour chaque enfant en sus du second.

Quant aux circonstances aggravantes mixtes, ce sont celles qui résident, dans une certaine mesure, en la personne de l'agent, mais qui se répercutent aussi sur l'infraction, dont elles changent la gravité objective et parfois même la qualification, par exemple la qualité de domestique chez l'auteur du vol. C'est en ce qui les concerne qu'il y a controverse pour savoir si, se trouvant en la personne de l'auteur principal, elles doivent influencer sur la peine applicable aux complices. La tendance générale est de les assimiler aux circonstances aggravantes réelles, mais cette solution n'est pas à l'abri de toute critique et la porte reste ouverte à la discussion.

Pareillement, les causes d'exonérations fiscales mixtes sont celles pour lesquelles on se demande s'il faut les assimiler aux causes d'exonérations collectives pour en faire bénéficier tous les successibles, ou aux causes d'exonérations personnelles pour n'en faire bénéficier que certains successibles. Telles sont l'exonération résultant du paiement des droits de cession d'office, lorsque l'un des héritiers est devenu titulaire d'un office ayant appartenu au défunt, et l'exonération résultant du paiement des droits de mutation entre vifs pour le montant des rapports ou la valeur des biens donnés et non encore délivrés.

SECTION II

SOLUTIONS A PROPOSER DANS LES CAS D'EXONÉRATIONS MIXTES

Dans les cas d'exonérations mixtes, la difficulté vient de ce que ces exonérations proviennent dans une certaine mesure de la qualité de certains successibles (cessionnaire de l'office ou donataires), mais aussi de ce qu'elles résultent en même temps, de la nature des biens (valeur de l'office cédé, montant des rapports ou biens ayant déjà supporté les droits de donation).

Pour déterminer, dans les cas d'exonérations mixtes, le caractère qui doit prédominer, il convient d'envisager chaque cas isolément.

I. — EXONÉRATION PROVENANT DU PAIEMENT DES DROITS DE CESSION D'OFFICE

L'exonération provenant du paiement des droits de cession d'office résulte de ce qu'un des cohéritiers s'est rendu acquéreur de l'office. Par ce côté, elle pourrait apparaître comme une cause d'exonération personnelle. Mais elle n'est accordée qu'en prenant en considération l'ensemble des droits fiscaux à payer par tous les cohéritiers, et cela quel que soit le système adopté pour l'imputation des droits de cession d'office sur les droits de mutation par décès (Cf. *supra*, chapitre I, Section II). D'autre part, aucune disposition de la loi fiscale n'a prévu que l'exonération était spécialement accordée à l'héritier cessionnaire de l'office.

Il est donc juste que l'immunité profite à tous les cohéritiers, chacun proportionnellement à sa part héréditaire. On se trouve ainsi en présence d'une exonération collective, et cette solution se justifie d'autant mieux que, comme on le verra dans un appendice au présent chapitre, tous les cohéritiers doivent contribuer au paiement des droits perçus sur le traité de cession.

II. — EXONÉRATION PROVENANT DU PAIEMENT DES DROITS DE DONATION SUR LES RAPPORTS DE DOT OU SUR LES BIENS DONNÉS ET NON DÉLIVRÉS.

Sous le régime antérieur à la loi du 14 mars 1942, pour appliquer l'exonération provenant du paiement des droits de donation, il fallait, en premier lieu, prendre en considération les parts des héritiers donataires et opérer la déduction de ces parts.

Pour cette raison, l'exonération pouvait être considérée comme une exonération personnelle, ne profitant qu'aux héritiers donataires ayant déjà acquitté les droits de donation.

Cependant, si l'on tient compte de ce que, lorsque la valeur exonérée dépassait le montant des parts des héritiers donataires, l'exédent était réparti proportionnellement sur les parts des héritiers non donataires, on aurait pu admettre que l'exonération était collective.

Ce caractère collectif de l'exonération se justifierait en outre, par la circonstance que l'exonération portait sur les valeurs à prendre en considération pour le calcul des droits de mutation par décès, eux-mêmes.

En définitive, il semble qu'il convient de proposer que si l'exonération était personnelle en ce qui concerne la liquidation des droits, elle était collective en ce qui concerne la répartition de la charge globale des droits.

En conséquence, pour établir la contribution au paiement de l'impôt, on devait, à notre avis, faire la masse de tous les droits qui avaient été acquittés et répartir cette masse dans la proportion de ce qui était recueilli par chaque héritier dans le montant des biens effectivement taxés.

Exemple : Une succession dévolue sous le régime antérieur à la loi du 14 mars 1942 à trois enfants dont l'un a reçu une dot de 100.000 fr. comporte un actif net de biens existants au décès de 500.000 fr.

Actif net	Fr.	500.000	»
Rapport de dot		100.000	»
Ensemble	Fr.	600.000	»

Dont un tiers revient à chaque enfant Fr. 200.000 »

Les droits étaient, par hypothèse, liquidés de la manière suivante :

Droits sur la part de l'enfant doté, soit sur :

200.000 fr. — 100.000 fr. = 100.000 fr.	4.000	»
Droits sur les parts des enfants non dotés, soit sur : 200.000 fr. : 10.500 × 2	21.000	»
Total des droits payés	Fr.	<u>25.000</u>

La contribution au paiement se serait établie de la manière suivante :

1° A la charge de l'enfant doté :

$$25.000 \text{ fr.} \times \frac{100.000}{500.000} = 5.000 \text{ fr.}$$

2° A la charge de chacun des enfants non dotés :

$$25.000 \text{ fr.} \times \frac{200.000}{500.000} = 10.000 \text{ fr.}$$

Par cet exemple, on s'aperçoit que, dans la contribution au paiement, l'enfant doté pouvait avoir à payer une somme supérieure à celle qui représentait le montant des droits liquidés sur sa part fiscale, puisque, dans le cas envisagé, il devait contribuer pour 5.000 fr., alors que les droits liquidés sur sa part fiscale n'atteignaient que 4.000 fr.

Cette différence se justifie, au surplus, parce qu'il était équitable que le bénéficiaire d'une libéralité entre vifs ne profitât pas seul de l'application des basses tranches du tarif progressif. Il est conforme au principe de l'égalité entre les successibles que la réduction du montant des droits exigibles provenant d'un mode de calcul de ces droits profite à tous les cohéritiers débiteurs de l'impôt.

SECTION III

FORMULE DE LA CONTRIBUTION AU PAIEMENT EN CAS DE PLURALITÉ DE CAUSES D'EXONÉRATIONS DANS LA MÊME SUCCESSION

Pour dégager une formule de la contribution au paiement, en cas de pluralité de causes d'exonérations dans une même succession, nous prendrons un exemple :

Supposons qu'antérieurement à la mise en vigueur du Code de la Famille (décret du 29 juillet 1939), le titulaire d'un office ministériel soit décédé à la survivance de sa veuve et laissant pour héritiers huit enfants, dont trois auraient reçu une dot par avancement d'hoirie. L'un des enfants aurait repris la charge de son père, qui lui aurait été cédée par ses cohéritiers, en vertu d'un traité de cession régulièrement enregistré.

Dans cette espèce, il y a une cause d'exonération ayant certainement un caractère collectif, c'est celle qui est relative à la déduction de l'actif global net de 10 % par enfant, en sus du deuxième, le défunt ayant huit enfants.

Il y a une cause d'exonération ayant certainement un caractère personnel, c'est celle qui est relative à la réduction au profit de la veuve des droits liquidés sur sa part, à concurrence de 10 % par enfant en sus du deuxième, la veuve ayant, en effet, huit enfants.

Enfin, il y a les causes d'exonérations mixtes ; celle relative à la cession d'office, qui peut être assimilée à une cause d'exonération collective et celle relative aux rapports de dots, qui est personnelle pour le calcul de l'impôt et collective pour la contribution au paiement de l'impôt.

Pour établir, dans ces conditions, la contribution de chacun des ayants droit au paiement des droits de mutation par décès, il faut dégager les éléments suivants :

- 1° Montant total de l'actif de la succession en y comprenant les rapports A
 - 2° Montant de chaque rapport (on suppose que les dots étaient égales) R
 - 3° Montant de l'actif réellement taxé, en y comprenant la valeur de l'office et l'abattement de 10 % par enfant du défunt en sus du deuxième, mais en retranchant les rapports de dot ($A - 3R$) B
 - 4° Montant des droits effectivement acquittés C
 - 5° Montant de l'exonération personnelle à la veuve D
 - 6° Total du montant des droits effectivement acquittés et de l'exonération personnelle à la veuve ($C + D$) E
 - 7° Part revenant à la veuve dans A (actif total de la succession) F
 - 8° Part revenant à chaque enfant non doté dans A (actif total de la succession) G
 - 9° Part revenant à chaque enfant doté ($G - R$) H
- Que :

Pour que le calcul des parts soit exact, il faut aboutir à l'équation :

$$3 H + 5 G + F = B$$

Le montant de l'impôt effectivement dû par chaque ayant droit se détermine alors par les formules suivantes :

$$\text{La veuve doit} \dots\dots\dots \frac{E \times F}{B} - D = X$$

$$\text{Chaque enfant non doté doit} \dots\dots\dots \frac{E \times G}{B} = Y$$

$$\text{Chaque enfant doté doit} \dots\dots\dots \frac{E \times H}{B} = Z$$

La répartition des droits effectivement payés au Trésor s'établit donc entre les divers ayants droit par l'équation :

$$C = X + 5 Y + 3 Z$$

APPENDICE

CONTRIBUTION AU PAIEMENT DES DROITS PERÇUS SUR UN TRAITÉ DE CESSIION D'OFFICE CONSENTI A UN COHÉRITIER

Lorsque l'exonération des droits de mutation par décès provient du paiement des droits de cession d'office ministériel (Cf. *supra* Chapitre I, Section II), la question de la contribution au paiement des droits perçus sur le traité de cession se pose parallèlement à celle de la contribution au paiement des droits de mutation par décès.

Pour établir cette contribution au paiement des droits perçus sur le traité de cession d'office, on pourrait, à première vue, proposer deux systèmes extrémistes. Mais nos préférences iraient à un troisième système qui nous paraît plus nuancé.

A) *Systèmes extrémistes.*

Les systèmes extrémistes consisteraient à faire supporter la charge exclusive des droits, soit à l'héritier cessionnaire, soit à l'ensemble de la succession.

a) *Système faisant supporter la charge exclusive des droits à l'héritier cessionnaire.*

Pour justifier ce système, on pourrait faire valoir que si le cessionnaire n'avait pas été héritier, il aurait eu, sans aucun doute, la charge exclusive de ces droits. Pourquoi, dès lors, l'exonérer de cette charge, puisqu'il est héritier, et, à plus forte raison, puisque cette circonstance lui a permis d'acquitter les droits de cession à un tarif moins élevé (celui de 2,50 à 7,50 % de l'article 430 du Code de l'Enregistrement) que s'il avait été étranger à la succession (tarif de 3 à 10,50 % de l'article 429 du Code de l'Enregistrement).

Mais, contre ce système, on peut objecter que lorsqu'un héritier acquiert par voie de licitation avant le partage un bien quelconque de la succession, il ne doit acquitter les droits de mutation à titre

onéreux que pour ce qui excède sa part virile dans le bien licité. C'est ainsi que, à supposer qu'il s'agisse d'un immeuble de 300.000 fr. dépendant d'une succession où le défunt laisse trois enfants, celui des enfants qui acquiert l'immeuble par licitation avant le partage n'a à payer provisoirement les droits que sur 300.000 fr. — 100.000, soit 200.000 fr. Puis, au moment du partage, si l'immeuble est mis intégralement dans son lot, sans soulte à sa charge, le droit de mutation à titre onéreux, qu'il a payé pour la licitation lui est restitué. Si une soulte est mise à sa charge, il lui est restitué la différence entre le montant du droit de mutation à titre onéreux perçu lors de la licitation et celui qui reste exigible sur la soulte.

Or, le droit de mutation perçu sur le traité de cession d'office est liquidé sur la valeur totale de l'office, sans déduction de la part de l'héritier cessionnaire et les droits ainsi perçus ne sont jamais restitués, même si, au moment du partage, la valeur de l'office est mise intégralement au lot de l'héritier cessionnaire.

b) *Système faisant supporter la charge exclusive des droits à l'ensemble de la succession.*

Pour justifier ce système, on fait valoir que les droits exigibles sur le traité de cession sont liquidés sur la valeur intégrale de l'office et ne sont jamais restitués. Ils constitueraient donc, en toute hypothèse, une charge de la succession à répartir entre chacun des ayants droit, au prorata de leur émolument dans la succession, comme le surplus du passif de la succession.

B) *Système que nous proposons.*

A notre avis, c'est le second système qu'il faut prendre pour base, mais en lui apportant des correctifs.

En principe, le montant des droits payés sur le traité de cession doit rester une charge de la succession et ne peut être considéré comme une charge personnelle de l'héritier cessionnaire.

Cela se justifie par les arguments suivants :

1° Dans l'esprit du législateur, la disposition de l'article 9 de la loi du 25 juin 1841 a eu pour objet de mettre fin à une controverse antérieure à cette loi, et dans laquelle on se demandait si, en cas de transmission d'un office à l'un des héritiers du titulaire du défunt, il fallait percevoir le droit de mutation par décès ou le droit spécial de 10 % du montant du cautionnement prévu par l'article 34 de la loi du 21 avril 1832 sur l'ordonnance de nomination, ou bien encore s'il fallait percevoir les deux droits, comme

le prétendait l'Administration dans une délibération du 7 décembre 1835 (1).

La controverse a été tranchée par une solution intermédiaire décidant que la mutation ne serait soumise qu'à un seul droit participant à la fois de la nature du droit de cession et de celle du droit de mutation par décès.

2° La nature du droit de mutation par décès l'emporte en principe, sur la nature du droit de cession, puisque les droits perçus sur le traité de cession sont liquidés sur la valeur intégrale de l'office et au tarif des mutations à titre gratuit.

Mais si les droits perçus sur le traité de cession restent, en principe, une charge incombant à l'ensemble de la succession, il faut apporter à ce principe deux correctifs :

1° Si la valeur de l'office excède les droits de l'héritier cessionnaire dans la succession, il serait injuste que ses cohéritiers aient à payer la totalité de l'impôt.

Dès lors, pour corriger cette injustice, il est normal que l'héritier cessionnaire contribue exclusivement à la charge de l'impôt pour la partie de la valeur de l'office attribuée à ses cohéritiers. En d'autres termes, il faut laisser à l'héritier cessionnaire la charge exclusive de la moyenne de l'impôt liquidée sur la soulte qu'il devra verser à ses cohéritiers.

2° Lorsque le montant des droits de cession d'office est plus élevé que le montant des droits de mutation par décès, il serait injuste de laisser à la charge de la succession le montant total des droits de cession car on aboutirait à faire supporter aux cohéritiers du cessionnaire de l'office une charge plus lourde que celle qu'ils auraient eue à supporter si la succession n'avait pas compris d'office. C'est pourquoi, afin de corriger ce résultat qui serait choquant lorsque le montant des droits de cession d'office est plus élevé que le montant des droits de mutation par décès, il y a lieu de faire supporter la différence uniquement par l'héritier cessionnaire, qui seul profite de la circonstance qu'un office se trouvait dans la succession.

En définitive, la règle d'après laquelle les droits perçus sur le traité de cession doivent rester à la charge de l'ensemble de la succession ne doit pas avoir pour effet, grâce aux correctifs proposés, de faire payer aux cohéritiers une somme plus importante que celle qu'ils auraient eue à déboursier en droits de mutation par décès, si l'office avait été remplacé dans le patrimoine du défunt par une valeur quelconque.

(1) CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD : *Supplément au Traité des droits d'enregistrement*, n° 283.

CONCLUSION

Dans cette étude, nous avons essayé d'exposer le plus clairement possible les diverses exonérations fiscales en matière de droits de mutation par décès. Nous espérons avoir réussi à en donner une vue d'ensemble assez complète, tout au moins, en l'état actuel de la législation. En effet, les innovations et les modifications en cette matière se succèdent sans cesse et, fréquemment, de nouvelles mesures viennent compléter ou réviser l'œuvre des lois antérieures.

D'une façon générale, on peut constater une adaptation du régime fiscal des successions à toutes les situations méritant un traitement de faveur et, d'autre part, le législateur a édicté certaines exonérations en vue d'atteindre un but social ou économique.

Certes, de telles mesures peuvent avoir pour conséquence immédiate une moins-value dans les recouvrements. Mais, si le but extra-fiscal poursuivi par le législateur est atteint, le Trésor public ne peut qu'en bénéficier.

Il est évident, par exemple, que si la natalité augmente et si la population du pays se développe, le nombre des successions taxables augmentera également et les richesses produites par le travail de chacun constitueront une matière imposable beaucoup plus importante.

Il faut donc souhaiter que l'œuvre de dégrèvement se poursuive dans tous les domaines où elle sera possible. Sans doute, il en résultera une complexité de plus en plus grande du système fiscal. Mais, par contre, la charge que représente l'impôt paraîtra moins vexatoire et la justice de sa répartition s'imposera à tous les esprits.

D'autre part, le caractère social de l'impôt s'affirmera davantage et cette institution contribuera à la réalisation des tâches les plus nobles et les plus utiles que doit assumer le pouvoir souverain.

Vu le Président de la thèse :
Joseph HAMEL.

Vu le Doyen :
G. RIPERT.

Vu et permis d'imprimer,
Le recteur de l'Académie de Paris :
Gilbert GIDEL.

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES DE DOCTRINE

Enregistrement :

- ALLIX et LECERCLE. — Les droits d'enregistrement. Traité théorique. 1933.
- BESSON. — Traité pratique de l'impôt progressif en France et en Algérie. 1920.
- CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD. — Traité des droits d'enregistrement, de timbre, d'hypothèques. 1851.
- DEMANTE. — Principes de l'enregistrement. 4^e édition, 2 vol., 1888-1890, supp. 1897.
- DUBLINEAU. — Traité théorique et pratique de l'enregistrement. 4^e édition, 1932.
- DUCROQUET et ASTRIE. — Traité d'enregistrement et de timbre. 1878.
- GUILHOT (L.-H.). Manuel de droit fiscal. 6^e édition, par Ch. et J. Guilhot, 1928.
- KUSS. — Manuel complet des surnuméraires de l'enregistrement, des domaines et du timbre. 1885.
- LABORDE-LACOSTE. — Précis élémentaire de droits d'enregistrement. 1935.
- NAQUET. — Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement. 2^e édition, 1899, supp. 1901.
- PILON. — Principes et technique des droits d'enregistrement. 1929.
- WAHL. — Traité de droit fiscal. 1902-1906.

Droit civil et droit administratif :

- AUBRY et RAU. — Cours de droit civil français. 6^e édition, 1935.
- BARTHELEMY. — La question des majorats. 1904.
- BARTHELEMY. — Traité élémentaire de droit administratif. 1933.
- BAUDRY-LACANTINERIE. — Précis de droit civil. 1927.
- COLIN et CAPITANT. — Cours élémentaire de droit civil. 3 vol.
- PERRIQUET. — Traité théorique et pratique de la propriété et de la transmission des offices ministériels. 1874.
- PLANIOU et RIPERT. — Traité pratique de droit civil français. 14 vol.
- TISSIER. — Traité théorique et pratique des dons et legs aux établissements publics ou d'utilité publique (extrait du répertoire du droit administratif. 1896).

THESES

- AUDINET (J.). — Du privilège du Trésor pour le paiement des droits de mutation par décès. Poitiers, 1924.
- COLLART (J.). — Des cessions d'offices. Paris, 1892.
- COMBES (J.). — L'impôt de l'enregistrement. Toulouse, 1904.
- DUBOURG (M.). — L'Etat héritier. Paris, 1907.
- DUSSERT. — De la cession à titre onéreux des offices ministériels. Grenoble, 1896.
- FILHOL. — La famille et les impôts sur les successions. Aix, 1930.
- FRAIN DE LA GAULAYRIE. — Les majorats depuis le 1^{er} Empire jusqu'à nos jours. Rennes, 1909.
- GAUTILLON (P.). — L'Etat successeur. Lyon, 1910.
- GREBAU (R.). — De la perception des droits en matière de conventions matrimoniales. Paris, 1891.
- GUERIN (P.). — La loi du 25 février 1901 et le régime fiscal des successions. Caen, 1903.
- JEANTET. — Le droit à la réserve en nature. 1939.
- MAISON (J.). — L'évolution des droits d'enregistrement de 1892 à 1912. Paris, 1912.
- PANNETIER. — Les successions et le fisc. Paris, 1919.
- PARCELLIER (Paulette). — De l'interprétation des lois d'enregistrement. Bordeaux, 1938.
- PRADEL (P.). — Les principes de la perception des droits d'enregistrement. Dijon, 1906.
- RIDDER (G. de). — Du partage d'ascendants au point de vue des droits d'enregistrement. Paris, 1889.
- SARRAZIN. — Les majorats dans la législation française. Paris, 1906.
- SEFOURT (Y.). — La réforme des droits d'enregistrement, surtout depuis la guerre. Paris, 1924.

REPERTOIRES

- CASTILLON (J.). — Manuel formulaire de l'enregistrement, des domaines et du timbre, suivi d'un précis de manutention et de comptabilité. 9^e édition, 1932.
- DEFRENOIS. — Répertoire pratique des droits d'enregistrement et d'hypothèques. 1881.
- Dictionnaires des droits d'enregistrement, d'hypothèques et de greffe*, par les rédacteurs du J. E. 6 vol., 1874-1885, 3^e éd., 3 vol. 1907-1911, 4^e éd., supp. 1930.
- GARNIER. — Répertoire général et raisonné de l'enregistrement, des domaines et des hypothèques. 7^e édition, 6 vol., 1890-1892. Nouveau traité en forme de dictionnaire. 9^e édition.
- MAGUÉRO. — Traité alphabétique des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèques. 3^e édition, supp. 1937.

Pandectes françaises.

Répertoire pratique de jurisprudence (Dalloz).

SIREY. — Recueil général des lois et arrêts.

REVUES ET PERIODIQUES

Dalloz. — Recueil périodique et critique de jurisprudence, de législation et de doctrine (D.P.).

Décisions du ministre des Finances.

Gazette du Palais.

Instructions générales de l'Administration de l'enregistrement.

Journal officiel (J. O.).

Journal de l'enregistrement et des domaines (J. E.).

Journal des notaires (J. N.).

Journal du notariat, des hypothèques et de l'enregistrement.

Juris-classeur notarial.

Répertoire général pratique du notariat et de l'enregistrement.

Revue de l'enregistrement (R. E.), directeur : MAGUÉRO.

Revue du notariat et de l'enregistrement.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION	5
Chapitre I. — Exonérations accordées en considération de la nature des biens dans la succession	7
SECTION I. — MAJORATS ET DOTATIONS	8
SECTION II. — OFFICES MINISTÉRIELS	10
§ I. — Régime antérieur à la loi du 25 février 1901	12
§ II. — Régime postérieur à la loi du 25 février 1901	17
I. — L'office est transmis à l'héritier unique du défunt.	20
II. — L'office est transmis à plusieurs héritiers	25
SECTION III. — BIENS AFFECTÉS PAR DES ÉVÉNEMENTS DE GUERRE.	27
I. — Loi du 12 juillet 1922	28
II. — Loi du 2 février 1941	29
SECTION IV. — EXPLOITATIONS AGRICOLES OU ARTISANALES	32
I. — Conditions de fond de l'exonération	33
1. — Conditions de fond relatives à la per-	
sonne de l'héritier	33
2. — Conditions de fond relatives aux	
caractères de l'immeuble	34
3. — Conditions de fond relatives au mode	
d'exploitation de l'immeuble	36
II. — Conditions de forme de l'exonération	39
III. — Portée de l'exonération	42
SECTION V. — TRAVAUX DE CONSTRUCTION ET DE RÉPARATION SUR	
IMMEUBLES	49
I. — Conditions de fond de l'exonération	49
1. — Conditions de fond communes à la	
construction et à la réparation	50
2. — Conditions de fond spéciales à la	
construction	50
3. — Conditions de fond spéciales à la répa-	
ration	51
II. — Conditions de forme de l'exonération	51
1. — Conditions de forme relatives à la	
construction	51
2. — Conditions de forme relatives à la	
réparation	52

	Page
III. — Effets de l'exonération	52
1. — Effets relatifs à la construction	52
2. — Effets relatifs à la réparation	57
Chapitre II. — Exonérations accordées en considération de la per- sonne du défunt	58
SECTION I. — SUCCESSIONS DES MILITAIRES ET VICTIMES DE LA GUERRE	58
§ I. — Loi du 26 décembre 1914	59
§ II. — Loi du 9 avril 1918	65
§ III. — Loi du 25 février 1928	66
§ IV. — Loi du 31 décembre 1939 (articles 10 à 12)	72
SECTION II. — DÉDUCTION POUR NOMBRE D'ENFANTS DU DÉFUNT.	80
§ I. — Conditions de fond. — Détermination du nombre d'enfants	82
§ II. — Conditions de forme ou justifications à fournir	86
§ III. — Portée de l'exonération	87
§ IV. — Questions pratiques relatives à l'application de l'exonération	89
SECTION III. — CONTRAT DE TRAVAIL A SALAIRE DIFFÉRÉ EN AGRI- CULTURE. — IMMUNITÉ FISCALE DE LA CRÉANCE DE SALAIRE.	90
I. — Succession du bénéficiaire du contrat	91
A. — Conditions d'existence de la créance.	92
B. — Détermination du montant du salaire.	92
C. — Dévolution de la créance	92
II. — Succession de l'exploitant	93
Chapitre III. — Exonérations accordées en considération de la per- sonne de l'héritier ou du légataire	95
SECTION I. — SUCCESSIONS EN DÉSHÉRENCE ET LEGS A L'ÉTAT ..	96
A. — Succession en déshérence. — Etat héritier	96
B. — Etat légataire	98
SECTION II. — LEGS AU PROFIT DE PERSONNES MORALES BÉNÉFI- CIANT DU TARIF PROPORTIONNEL RÉDUIT	100
§ I. — Cas d'application du tarif réduit prévus par l'ar- ticle 417 du Code de l'enregistrement	103
I. — Caractéristique commune des trois cas prévus par l'article 417 du Code de l'enregistrement	103
II. — Particularités de chacun des cas prévus par l'ar- ticle 417 du Code de l'enregistrement	106
A. — Sociétés de secours mutuels	107
B. — Etablissements d'utilité publique ..	108
C. — Etablissements publics charitables ..	110
§ II. — Cas d'application du tarif réduit prévus par l'ar- ticle 418 du Code de l'Enregistrement.....	110

	Pages
I. — Dons et legs faits à certaines associations d'enseignement supérieur et à certaines sociétés d'éducation populaire	111
A. — Sociétés d'éducation populaire gratuite	111
B. — Associations d'enseignement supérieur	112
II. — Dons et legs de sommes d'argent ou d'immeubles destinés à l'acquisition d'œuvres d'art, de monuments ou d'objets ayant un caractère historique.	112
III. — Dons et legs aux offices publics d'habitations à bon marché	114
IV. — Libéralités faites aux organismes d'assurances sociales	114
V. — Dons et legs aux caisses de retraites dans les entreprises privées	114
VI. — Dons et legs faits aux établissements publics ou d'utilité publique à caractère scientifique	116
SECTION III. — LEGS AU PROFIT DE PERSONNES MORALES BÉNÉFICIAIRE D'UNE EXONÉRATION COMPLÈTE	116
§ I. — <i>Exemptions accordées sans condition</i>	118
I. — Legs faits aux unions et coopératives de reconstruction des immeubles endommagés au cours de la guerre de 1914	118
II. — Legs aux départements, communes, établissements publics, hospitaliers et bureaux de bienfaisance.	118
III. — Legs à certains organismes d'assurances sociales.	119
§ II. — <i>Exemptions accordées sous certaines conditions</i>	119
I. — Legs destinés à l'érection de monuments aux morts.	119
II. — Legs d'œuvres d'art, de monuments ou d'objets ayant un caractère historique	120
III. — Legs au Secours National et à la Croix Rouge française	120
SECTION IV. — LEGS FAITS AUX ÉTABLISSEMENTS PUBLICS ET D'UTILITÉ PUBLIQUE NE BÉNÉFICIAIRE PAS DU TARIF PROPORTIONNEL RÉDUIT OU DE L'EXEMPTION TOTALE	121
SECTION V. — LEGS AUX MUTILÉS DE GUERRE	123
§ I. — <i>Condition d'application du régime de faveur prévu par l'article 419 du Code de l'enregistrement</i>	124
I. — Nature des libéralités	124
II. — Mutilés et invalides bénéficiaires	124
III. — Justification de l'invalidité	125
§ II. — <i>Portée du régime de faveur prévu par l'article 419 du Code de l'enregistrement</i>	125
SECTION VI. — RÉDUCTIONS POUR NOMBRE D'ENFANTS DE L'HÉRI- TIER OU DU LÉGATAIRE	126

	Pages
§ I. — Conditions de fond ou détermination du nombre d'enfants	127
§ II. — Conditions de forme ou justifications à fournir ..	129
§ III. — Portée de l'exonération	129
A. — Régime antérieur au Code de la famille	129
B. — Régime du Code de la famille	135
C. — Régime de la loi du 9 novembre 1940.	136
SECTION VII. — SUCCESSIONS DÉVOLUES AUX ENFANTS DES VICTIMES DE LA GUERRE	137
A. — Conditions de fond	137
B. — Conditions de forme	138
Chapitre IV. — Exonérations accordées en considération de l'application de règles spéciales	139
SECTION I. — L'APPLICATION DE LA RÈGLE « NON BIS IN IDEM » EN MATIÈRE DE RAPPORTS A SUCCESSION	139
Sous-Section I. — Le régime fiscal des rapports sous l'empire de la législation antérieure à la loi du 14 mars 1942	141
Sous-Section II. — Le régime fiscal des rapports depuis la mise en vigueur de la loi du 14 mars 1942	149
SECTION II. — EXONÉRATIONS RÉSULTANT DE L'APPLICATION DE CERTAINES RÈGLES DE DROIT CIVIL	154
§ I. — Conventions de mariage	155
§ II. — Jeu des conditions	160
Chapitre V. — Répercussions des exonérations fiscales sur la contribution au paiement des droits de mutation par décès...	166
SECTION I. — DISTINCTION DES EXONÉRATIONS COLLECTIVES, DES EXONÉRATIONS PERSONNELLES ET DES EXONÉRATIONS MIXTES.	167
SECTION II. — SOLUTIONS A PROPOSER DANS LES CAS D'EXONÉRATIONS MIXTES	169
1. — Exonération provenant du paiement des droits de cession d'office	169
2. — Exonération provenant du paiement des droits de donation sur les rapports de dot ou sur les biens donnés et non délivrés	169
SECTION III. — FORMULE DE LA CONTRIBUTION AU PAIEMENT EN CAS DE PLURALITÉ DE CAUSES D'EXONÉRATION DANS LA MÊME SUCCESSION	171
APPENDICE. — Contribution au paiement des droits perçus sur un traité de cession d'office consenti à un cohéritier..	173
CONCLUSION	176
BIBLIOGRAPHIE	177
TABLE DES MATIÈRES	181

